

**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR**  
**DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**  
**CURSO PROMOÇÃO A OFICIAL GENERAL**  
**2020/2021**



**TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO INDIVIDUAL**

**ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA NAS FORÇAS  
ARMADAS**

**O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A  
FREQUÊNCIA DO CURSO NO IUM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO  
SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DAS  
FORÇAS ARMADAS PORTUGUESAS OU DA GUARDA NACIONAL  
REPUBLICANA.**

**Aquilino José António Torrado**  
**CORONEL DE ADMINISTRAÇÃO MILITAR**



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR**  
**DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**  
**ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA NAS**  
**FORÇAS ARMADAS**

**Coronel de Administração Militar Aquilino José António Torrado**

Trabalho de Investigação Individual do CPOG

Pedrouços 2021



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR**  
**DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**  
**ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA NAS**  
**FORÇAS ARMADAS**

**Coronel de Administração Militar Aquilino José António Torrado**

Trabalho de Investigação Individual do CPOG

Orientador: CMG de Administração Naval João Lumley Norte

Pedrouços 2021



### **Declaração de compromisso Antiplágio**

Eu, **Aquilino José António Torrado**, declaro por minha honra que o documento intitulado **ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA NAS FORÇAS ARMADAS** corresponde ao resultado da investigação por mim desenvolvida, enquanto auditor do **Curso de Promoção a Oficial General 2020/2021** no Instituto Universitário Militar, e que é um trabalho original, em que todos os contributos estão corretamente identificados em citações e nas respetivas referências bibliográficas.

Tenho consciência que a utilização de elementos alheios não identificados constitui grave falta ética, moral, legal e disciplinar.

Pedrouços, 7 de maio de 2021

Aquilino José António Torrado  
COR ADMIL



## **Agradecimentos**

Um enorme e sentido agradecimento aos meus falecidos pais pela educação e valores que me passaram e que me fizeram acreditar que com trabalho e esforço iria conseguir alcançar os meus objetivos. Deixo, em particular, uma palavra de eterno agradecimento à minha mãe pelos sacrifícios que passou para me criar e conseguir manter a estudar, após o falecimento do meu pai.

À Doutora Ana Calado Pinto e ao Doutor Tiago Joanaz de Melo agradeço a pronta disponibilidade, o interesse e os conhecimentos evidenciados na realização das entrevistas, que permitiram a recolha de dados fundamentais para o desenvolvimento do trabalho de investigação. De igual modo, ao CALM Alves Domingos, ao MGEN Rui Lopes e ao BGEN David Gaspar agradeço também a pronta disponibilidade, os conhecimentos e a rapidez na resposta às entrevistas, que possibilitaram a recolha de dados também eles essenciais para a investigação. Aos responsáveis pelas áreas orçamental, financeira e de auditoria da Marinha, Exército e Força Aérea o meu agradecimento também pela pronta disponibilidade e conhecimentos evidenciados na resposta às entrevistas, que permitiram a recolha de dados relevantes para a concretização deste trabalho.

Manifesto também o meu elevado reconhecimento ao CMG AN João Lumley Norte, orientador deste trabalho, pela permanente disponibilidade, apoio, amizade e competência evidenciados no acompanhamento da evolução desta investigação e pelas criteriosas sugestões que apresentou desde o primeiro momento.

Apresento igualmente o meu elevado agradecimento ao Docente Apoiante da Metodologia de Investigação Científica, MAJ ADMIL Vilela da Costa, pela total disponibilidade, empenhamento e apoio demonstrados.

Aos auditores do Curso de Promoção a Oficial General 2020/2021, um bem-haja pela extraordinária convivência, camaradagem, amizade e debate de ideias.

Aos meus amigos, em particular aqueles que mais me acompanharam, agradeço o apoio recebido nos momentos mais difíceis e que se revelaram importantes para a conclusão deste trabalho.

Por fim, à minha mulher e à minha filha, que acompanharam de muito perto este meu trabalho académico, o meu especial e sentido agradecimento pelo apoio incondicional, estímulo, compreensão e paciência, bem como as minhas desculpas pela ausência durante este período de tempo.



## Índice

1. Introdução .....	1
2. Enquadramento teórico, metodologia e método .....	4
2.1 Estado da arte e modelo de análise .....	4
2.1.1 Teorias organizacionais .....	4
2.1.2 O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, evolução e atualidade .....	6
2.1.3 Modelo de análise .....	8
2.2 Metodologia e método .....	9
2.2.1 Metodologia .....	9
2.2.2 Método, participantes e procedimento .....	10
3. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas .....	13
3.1 Caracterização: estrutura, âmbito, regimes e objetivos .....	13
3.2 Exigências, complexidade e obrigações legais .....	15
3.3 Síntese conclusiva .....	20
4. Organização da Administração Patrimonial e Financeira dos Ramos das Forças Armadas .....	22
4.1 Marinha .....	22
4.2 Exército .....	23
4.3 Força Aérea .....	24
4.4 Análise à atual estrutura organizativa, à especificidade dos cargos e às qualificações .....	25
4.5 Síntese conclusiva .....	26
5. Modelo de estrutura organizativa para a Administração Patrimonial e Financeira dos Ramos das Forças Armadas .....	27
5.1 Análise SWOT .....	27
5.2 Síntese conclusiva .....	30
6. Conclusões .....	32
Referências bibliográficas .....	37



## **Índice de Apêndices**

Apêndice A – Corpo de conceitos .....	Apd A-1
Apêndice B – Lista de entrevistados.....	Apd B-1
Apêndice C – Guiões de entrevistas .....	Apd C-1
Apêndice D – Análise de conteúdo das entrevistas .....	Apd D-1

## **Índice de Figuras**

Figura 1 - Estrutura de Análise de Dados.....	12
Figura 2 - Estrutura atual da Administração Patrimonial e Financeira da Marinha .....	23
Figura 3 - Estrutura atual da Administração Patrimonial e Financeira do Exército.....	24
Figura 4 - Estrutura atual da Administração Patrimonial e Financeira da Força Aérea .....	25
Figura 5 - Requisitos quadro referencial proposta modelo estrutura organizativa.....	30

## **Índice de Quadros**

Quadro 1 - Conceitos, Dimensões e Indicadores.....	9
Quadro 2 - Análise SWOT .....	28



## **Resumo**

Em Portugal, a partir de 1990, desencadearam-se reformas na contabilidade pública dada a necessidade de informação credível e apropriada para a tomada de decisões. Posteriormente, a crise financeira iniciada em 2010 associada ao reconhecimento e à aceitação das normas internacionais de contabilidade, conduziu à publicação, em 2015, do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Decorridos dois anos após a implementação, a investigação científica é ainda escassa e desconhece-se o seu impacto, em especial no contexto da organização militar. Adotando uma estratégia qualitativa, um raciocínio indutivo e um desenho de pesquisa estudo de caso, esta investigação analisa oportunidades de otimização nos domínios da estrutura organizativa, da especificidade dos cargos e das qualificações da Administração Patrimonial e Financeira nas Forças Armadas, face às exigências deste referencial contabilístico. Os resultados da investigação sugerem para os serviços complexos e dispersos a adoção de uma estrutura organizativa tendencialmente centralizada, a constituição de núcleos especializados e a integração da contabilidade orçamental e financeira na mesma área de responsabilidade. A presente investigação permite identificar os requisitos que materializam o quadro referencial do modelo de estrutura organizativa para os Ramos das Forças Armadas, contribuindo para uma melhor resposta às exigências colocadas por este referencial.

## **Palavras-chave:**

Forças Armadas; Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas; Teorias organizacionais; Estrutura organizativa; Especificidade dos cargos; Qualificações.





## **Abstract**

*In Portugal, since 1990, public accounting reforms were triggered due to the necessity of credible and appropriate information for decision making. Subsequently, the financial crisis that started in 2010 associated with the recognition and acceptance of international accounting standards, led to the publication, in 2015, of the Accounting Standardization System for Public Administrations. After two years of implementation, the scientific research is still scarce and its impact is unknown, especially in the military organization's context. By adopting a qualitative strategy, inductive reasoning and a case study research design, this study analyzes opportunities for optimization in the domains of the organizational structure, the job specificity and qualifications requirements regarding the Patrimonial and Financial Administration in the Armed Forces, in face of the requirements of this referential accounting. The investigation's results suggest, for complex and dispersed services, the adoption of an organizational structure that tends to be centralized, the constitution of specialized centers and the integration of budgetary and financial accounting in the same area of responsibility. The present investigation allows to identify the requirements that materialize the referential framework of the model of organizational structure for the Armed Forces Branches, contributing to a better answer to the requirements for this referential.*

## **Keywords:**

*Armed Forces; Accounting Standardization System for Public Administrations; Organizational theories; Organizational structure; Job specificity; Qualifications.*



## Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos

AFT	Autoridade Funcional e Técnica
AP	Administração Pública/Administrações Públicas
Apd	Apêndice
APF	Administração Patrimonial e Financeira
CI	Controlo Interno
CLC	Certificação Legal de Contas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CP	Contabilidade Pública
DFIN	Direção de Finanças
DF	Diretor de Finanças
DFFA	Direção de Finanças da Força Aérea
EAI	Esquadra de Administração e Intendência
FFAA	Forças Armadas
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IUM	Instituto Universitário Militar
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
MDN	Ministério da Defesa Nacional
NEP	Normas de Execução Permanente
NCP	Normas de Contabilidade Pública
O	Oportunidades
OE	Objetivo Específico
OG	Objetivo Geral
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
QC	Questão Central
QD	Questão Derivada
RAFE	Regime da Administração Financeira do Estado
RAFM	Regulamento de Administração Financeira da Marinha
RH	Recursos Humanos
S	Pontos Fortes



SAF	Serviço Administrativo e Financeiro
SCI	Sistema de Controlo Interno
SEC	Subentidade Contabilística
SF	Superintendência das Finanças
SFIN	Superintendente das Finanças
SIGDN	Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SP	Setor Público
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats</i>
T	Ameaças
TC	Tribunal de Contas
TII	Trabalho de Investigação Individual
UE	União Europeia
UEO	Unidades/Estabelecimentos/Órgãos
UniLEO	Unidade da Lei de Enquadramento Orçamental
W	Pontos Fracos



## 1. Introdução

“Na década de 90, na Europa e no caso específico em Portugal, iniciaram-se processos de reforma ao nível da contabilidade pública de forma a responder às novas exigências da gestão” (Silva, Rodrigues & Guerreiro, 2019, p. 435). Esta reforma foi sendo materializada, ao longo de vários anos, através da publicação dos seguintes diplomas legais estruturantes:

- Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro - Bases da Contabilidade Pública;
- Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro – Enquadramento do Orçamento do Estado;
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho – Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE);
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP);
- Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto – Lei de Enquadramento Orçamental (LEO-2001).

O objetivo desta reforma, tal como consta do preâmbulo dos diplomas legais anteriormente referidos, nomeadamente do RAFE e do POCP, foi conceber um sistema de contabilidade pública que proporcionasse informação contabilística essencial para a análise das despesas públicas de acordo com critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia. Este propósito proporcionaria um reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado. Destes diplomas, ressalta o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, que aprova o POCP, o qual constituiu um passo fundamental na reforma da administração financeira e das contas públicas e na adoção do regime de contabilidade do acréscimo (n.º 1 do Decreto-Lei 232/97, de 3 de setembro). Todavia, e tal como é sugerido por Silva et al. (2019, p. 435), “o POCP divergia significativamente das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) que, entretanto, têm vindo a adquirir aceitação e reconhecimento ao nível internacional”. Este enquadramento foi agravado pela crise financeira que se iniciou em Portugal no ano de 2010, conforme referido por Nunes, Rodrigues e Viana (2019, p. 15). Em 2011, o Governo, com o apoio de parceiros internacionais e baseado em estudos, efetuou um diagnóstico das práticas e processos de gestão financeira pública, sendo que um sistema contabilístico incompleto e ausência de informação de desempenho foram algumas das fragilidades encontradas, bem descritas na Lei n.º 64-C/2011, de 30 de dezembro, que aprova a estratégia a adotar no âmbito da Lei de Enquadramento Orçamental. Adicionalmente, para ultrapassar as fragilidades encontradas, Nunes et al. (2019, p. 15) adiantam que,

[...] no ano de 2015 foram publicadas as bases conceptuais e de referência da reforma da contabilidade e contas públicas, enquadrada numa reforma mais ampla da gestão financeira pública, sendo elas: i) a nova Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro; e ii) o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro [...].

Esta reforma preconizada por estes diplomas assentou na necessidade de dotar o Estado de um sistema contabilístico capaz de gerar informação credível, fiável e apropriada quanto à sua posição financeira, orçamental, económica e patrimonial e permitir ainda o controlo da legalidade, a avaliação de resultados e a prestação de contas (Caldeira, 2019, p. 23). Ainda de acordo com Caldeira (2019, p. 24), os principais desafios desta reforma são a implementação dos princípios constantes da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, doravante designada de LEO-2015, e a plena implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). Estes diplomas são de aplicação a todo o setor das AP, designadamente os serviços e entidades do subsector da administração central do Estado, onde se inserem as Forças Armadas (FFAA), alínea b), do n.º 1, da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro e n.º 1, do Artigo 3.º, do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Por conseguinte, é neste quadro que o tema deste trabalho se considera pertinente e atual, tendo em vista avaliar se a componente financeira dos Ramos das FFAA está convenientemente preparada para responder às exigências do SNC-AP, nos domínios da estrutura organizativa, da especificidade dos cargos e das qualificações. Assim, o objeto deste estudo é, no âmbito do tema proposto, a Administração Patrimonial e Financeira (APF) nas FFAA, analisar oportunidades de otimização da sua estrutura organizativa, da especificidade dos cargos e das qualificações, com vista a responder de forma eficiente às exigências do SNC-AP.

Dada a abrangência do tema, a investigação foi delimitada em três domínios: espaço, tempo e conteúdo. No domínio do espaço, a investigação foi delimitada aos Ramos da FFAA. No domínio do tempo, a investigação incidiu no período que se iniciou em 2015, com a publicação do SNC-AP, até março de 2021. No domínio do conteúdo, a investigação foi delimitada à estrutura organizativa, à especificidade dos cargos e às qualificações da área da APF dos Ramos das FFAA.

Face ao explanado, o Objetivo Geral (OG) formulado é: *Propor um quadro referencial do modelo de estrutura organizativa, com indicação da especificidade dos cargos e das qualificações necessárias para a APF dos Ramos das FFAA, que melhor responda às exigências que decorrem do SNC-AP.*

Para atingir o OG foram deduzidos dois Objetivos Específicos (OE):

- OE1: Analisar as exigências colocadas pelo SNC-AP no que se refere à estrutura organizativa, à especificidade dos cargos e às qualificações da APF;
- OE2: Analisar os pontos fortes e pontos fracos da atual estrutura organizativa, da especificidade dos cargos e das qualificações da APF dos Ramos das FFAA, face às exigências que decorrem do SNC-AP.

Em linha com os objetivos estabelecidos, formulou-se a seguinte Questão Central (QC): *Qual o quadro referencial do modelo de estrutura organizativa, com indicação da especificidade dos cargos e das qualificações necessárias para a APF dos Ramos das FFAA, que melhor responde às exigências que decorrem do SNC-AP?*

Este trabalho, para além da introdução (primeiro capítulo), estrutura-se em quatro capítulos mais as conclusões. O segundo expõe o enquadramento teórico e conceptual do tema, a metodologia e o método adotados. O terceiro faz a caracterização e expõe as exigências do SNC-AP sobre as estruturas organizativas, a especificidade dos cargos e as qualificações da APF dos Ramos da FFAA. O quarto apresenta a organização atual dos Ramos das FFAA e a análise aos pontos fortes e pontos fracos das estruturas organizativas, da especificidade dos cargos e das qualificações da APF dos Ramos das FFAA, face às exigências do SNC-AP. O quinto desenvolve o quadro referencial do modelo de estrutura organizativa para a APF dos Ramos das FFAA. Nas conclusões efetua-se um breve enquadramento do tema, um sumário do procedimento metodológico, uma súmula dos resultados obtidos face aos objetivos estabelecidos, a resposta ao problema de investigação, nomeadamente a apresentação de uma proposta do quadro referencial do modelo de estrutura organizativa, com a indicação da especificidade dos cargos e das qualificações necessárias para a APF dos Ramos das FFAA, que melhor responde às exigências do SNC-AP e os contributos para o conhecimento. Por último, apresentam-se as limitações da investigação e as recomendações para estudos futuros.

## **2. Enquadramento teórico, metodologia e método**

Este trabalho insere-se no domínio das Ciências Militares, área das Ciências da Gestão e Administração, subárea da Gestão Financeira (Decreto-Lei n.º 249/2015, de 28 de outubro e Portaria n.º 256/2005, de 16 de março, p. 2296). Em termos gerais, insere-se no âmbito da reforma da administração financeira do Estado que se tem vindo a realizar em Portugal, mais concretamente a reforma da Contabilidade Pública (CP) e em particular a implementação do SNC-AP.

### **2.1 Estado da arte e modelo de análise**

Para compreensão do modelo de estrutura organizativa, importa fazer uma abordagem sobre a evolução das teorias organizacionais e perceber qual a sua importância para a gestão e administração.

#### **2.1.1 Teorias organizacionais**

Uma organização é um conjunto de duas ou mais pessoas que se juntam de forma estruturada para atingirem determinados objetivos comuns. As civilizações egípcias, gregas e romanas deixaram-nos vários registos da importância da “administração” nos Estados burocráticos da antiguidade, sendo que, antes do início do século XX, só as organizações das Forças Armadas e da Igreja Católica apresentavam características mais próximas das atuais, em que da organização militar derivaram princípios e práticas de gestão muito importantes para os dias de hoje, como a hierarquia, a unidade de comando e o “estado-maior” (Teixeira, 2011, pp. 10-24).

Os estudos das teorias da gestão começaram com a revolução industrial nos finais do século XIX, com o surgimento da abordagem clássica, constituída pelas correntes das teorias da gestão: científica; administrativa; das relações humanas e burocrática. A teoria da gestão científica, cujo principal autor é Frederick Taylor, baseia-se no aumento da eficiência das organizações através da racionalização do trabalho. Esta teoria também conhecida como “*taylorismo*”, assenta no planeamento, na preparação do trabalho e no controlo. Já a teoria da gestão administrativa tem como objetivo atingir a máxima eficiência das organizações, aplicando os princípios universais da administração. O principal autor é Henry Fayol, que dividiu as atividades da organização em cinco funções: planeamento; organização; comando; coordenação e controlo. A teoria das relações humanas, cujo principal autor é Elton Mayo, preocupa-se com os indivíduos no seio da organização, sendo as pessoas o foco. A teoria burocrática, de Max Weber, baseia-se no desenvolvimento do tipo ideal de organização. Max Weber dedicou-se ao estudo das estruturas organizacionais, tendo estudado as grandes



estruturas que se revelaram eficientes, tais como, o Império Egípcio, o Exército Prussiano e a Igreja Católica. Esta teoria assenta na racionalidade, na consistência, na uniformidade, na competência técnica e no autoritarismo. Apresenta como principais características a divisão do trabalho, a hierarquia de autoridade, a fixação de regras e procedimentos formais e o mérito em detrimento do favoritismo. Na segunda metade do século XX e com o desenvolvimento dos estudos da teoria das relações humanas surgiram as abordagens contemporâneas, como a quantitativa, a comportamental, a sistémica e a contingencial. No final do século XX surgiram novas abordagens às teorias da gestão, nomeadamente, a aprendizagem organizacional, a gestão por objetivos, a gestão da qualidade total, a organização como uma cadeia de valor e a gestão do conhecimento (Mações, 2018, pp. 54-72).

Para Moreira e Azevedo Alves (2009, p.17), os contributos da teoria da gestão científica de Taylor e seus seguidores foram adotados pelo setor público e permitiram uma relação entre a administração privada e pública, a qual ainda hoje se mantém.

A aproximação aos princípios da teoria da gestão científica de Taylor ocorreu, por um lado, porque a Administração Pública (AP) precisava de sustentação teórica, uma vez que os seus princípios derivavam da ciência política e do direito e, por outro, porque pretendiam alcançar os valores da administração científica, como a eficiência, a eficácia e a produtividade. A estreita relação entre a racionalidade de Taylor e o modelo burocrático de Max Weber foi muito bem aceite pelos administradores públicos, dado que a burocracia alcança o objetivo da adequação dos meios aos fins (Lhérisson, 1999, cit. por Moreira & Azevedo Alves, 2009, pp. 17-18).

De acordo com Serrano (2012, p. 6), as organizações racionais e mecanicistas por trabalharem em sistema fechado, estão menos suscetíveis às alterações do meio envolvente, desenvolvendo a sua atividade de forma estável e coerente, estando assim menos propensas à mudança. Do lado oposto, encontram-se as organizações das teorias dos sistemas abertos, as quais acompanham as alterações do meio ambiente logo, mais suscetíveis à mudança.

As atuais AP de toda a Europa seguem o modelo burocrático *weberiano*, que requer qualificações profissionais adequadas e formação especializada. Não obstante a globalização e a evolução tecnológica, a organização *weberiana* permanece como dominante em todas as AP (Tavares, 2019, pp. 16-18).



### 2.1.2 O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, evolução e atualidade

Para a contextualização do SNC-AP efetua-se uma explanação da evolução da CP em Portugal.

A partir de 1990 iniciou-se um processo de mudança ao nível da AP, o qual visava garantir uma gestão dos recursos públicos de acordo com o princípio da economia, eficiência e eficácia. Todavia, a crescente ligação entre as economias da União Europeia (UE) e a forte necessidade de harmonização das normas contabilísticas do Setor Público (SP) ao nível internacional forçaram a necessidade de aumentar a comparabilidade da informação relativa à prestação de contas. Porém, em Portugal a reforma da AP tem outros antecedentes que convém analisar para melhor entendermos as suas causas e respetivo contexto. Em 1974, com a Revolução de abril iniciou-se a modernização do SP, em que a CP assentava no método contabilístico das partidas simples e visava o controlo orçamental. Esta opção pelo método das partidas simples, segundo Almeida e Marques (2002, p. 103) deveu-se ao facto do método das partidas dobradas, introduzido por Marquês de Pombal entre 1750 e 1777, se ter revelado complexo e por isso os serviços, salvo raras exceções, não a praticavam. Em 1977, o setor privado adotou o Plano Oficial de Contabilidade (POC). Com a segunda revisão constitucional materializada através da publicação da Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de julho, deu-se início à reforma orçamental e da CP. Neste seguimento, procedeu-se a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, designada por Lei de Bases da CP; da Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro, LEO do Estado; e do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, que estabelece o RAFE (Silva et al., 2019, pp. 436-439).

Conforme referem Almeida e Marques (2002, p. 112), a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, em janeiro de 1986, constituiu-se como um fator externo de pressão para a implementação deste RAFE e com ele uma rigorosa disciplina de gestão orçamental. Para Marques e Almeida (2001, pp. 571-572), esta reforma iniciada com a Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro e com o RAFE, veio introduzir princípios inovadores na organização dos serviços, criando um regime geral para os serviços com autonomia administrativa e um regime excecional para os serviços com autonomia administrativa e financeira. Referem ainda que para além do critério da legalidade, até aqui utilizado, passa a existir uma preocupação com a produtividade, utilizando-se outros critérios, como a economia, eficiência e eficácia.

Segundo Almeida e Marques (2002, p. 113), a necessidade de implementação de um sistema contabilístico de partidas dobradas era sentida há muito tempo. Assim, no âmbito do RAFE, os serviços com autonomia administrativa e financeira passaram a poder utilizar um sistema contabilístico enquadrável com o POC. Todavia, o sistema contabilístico baseado no POC não correspondeu ao esperado, porque não resolveu a questão da uniformização do tratamento da informação da CP, por isso foi publicado o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, que aprova o POCP, cuja finalidade foi criar as condições para a existência de uma contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, que fosse credível e fiável e que permitisse responder às novas necessidades de gestão e ser útil para a avaliação e a tomada de decisão. Posteriormente e apesar das reformas realizadas, a crise das dívidas soberanas de 2008 evidenciou a necessidade de mais reformas ao nível da UE com vista à melhoria da transparência, fiabilidade e *accountability* (Silva et al., 2019, p. 440). A este propósito, sublinha-se que conforme referido por Jorge, Carvalho e Fernandes (2007, p. 417), o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) teve um papel fundamental no processo de harmonização internacional, cujo impulso foi fortemente influenciado pelo setor privado. Neste contexto é publicada a Diretiva n.º 2011/85/UE, de 8 de novembro, a qual recomenda que os Estado-membros devem adotar práticas de CP apropriadas e fiáveis em toda a AP.

Em Portugal, devido à crise financeira em 2011, foi assinado o memorando de entendimento com a Troika<sup>1</sup>, tendo-se assumido o compromisso de efetuar mudanças na CP de forma a dar cumprimento às novas exigências. Assim, em 2012, é extinta a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, cujas atribuições e competências passaram para a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), nos termos do estabelecido no Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, ficando esta com a responsabilidade de desenvolver um único normativo compatível com as normas internacionais específicas para o SP e de acordo com a legislação nacional que regula esta matéria. Nesta conformidade é publicado o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que materializa a conceção do SNC-AP (Silva et al., 2019, pp. 440-441). Para dar corpo a esta nova reforma é publicada a LEO-2015, Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, que com o SNC-AP, corporizam uma importante mudança na gestão financeira pública, não obstante a LEO-2015 não estar integralmente em vigor pois, coexiste com a Lei n.º 91/2001, de 20 de

---

<sup>1</sup> Assistência económica e financeira a Portugal: Comissão Europeia, Banco Central Europeu e Fundo Monetário Internacional (Rodrigues, Diz & Dos-Santos, 2017, p. 188).



agosto (LEO-2001). Deste modo, esta reforma impõe a necessidade dos serviços públicos se adaptarem a esta nova realidade, pois da entrada em vigor do SNC-AP decorrem mudanças e exigências que importa avaliar. Neste sentido, esta investigação conceptualmente assenta nas teorias organizacionais e no SNC-AP, devido à influência e ao impacto que estes conceitos exercem sobre a APF dos Ramos das FFAA.

Da revisão de literatura identificaram-se artigos científicos sobre a implementação do SNC-AP. Contudo, desconhece-se a existência de trabalhos ou artigos científicos relacionados com o SNC-AP, que se tenham debruçado sobre a necessidade de mudança da estrutura organizativa dos serviços. Em temáticas não relacionadas com o SNC-AP, conseguiu-se identificar alguns artigos que analisaram as alterações na estrutura organizativa dos serviços que se concretizaram por imperativo legal (Serrano, Neto & Galego, 2014, p.15). Assim, o presente trabalho assumiu uma natureza exploratória em virtude da escassa literatura científica, tendo trazido um contributo para o conhecimento teórico e prático.

#### 2.1.3 Modelo de análise

Da revisão da literatura e com a informação relevante para o estudo estabeleceu-se o modelo de análise, a partir do qual se desenvolveu a investigação (Santos & Lima, 2019, pp. 61-63), sustentada nos conceitos, nas dimensões e nos indicadores detalhados no Quadro 1.

**Quadro 1 - Conceitos, Dimensões e Indicadores**

Conceitos	Dimensões	Indicadores
SNC - AP    Teorias Organizacionais	Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Políticas Contabilísticas</li><li>▪ Subsistemas Contabilísticos</li><li>▪ Prestação de Contas</li><li>▪ Certificação Legal de Contas</li><li>▪ Tarefas Relevantes e Complexas</li></ul>
	Controlo Interno	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Níveis de Controlo Interno</li><li>▪ Organização do Controlo Interno</li></ul>
	Estrutura Organizativa	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Centralização / Descentralização</li><li>▪ Níveis de Organização Interna</li><li>▪ Critério de Departamentalização</li><li>▪ Adequabilidade da Atual Estrutura Organizativa</li><li>▪ Coordenação Entre Áreas</li></ul>
	Especificidades dos Cargos	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Contabilista Público</li><li>▪ Outros Cargos Específicos- Gestão/Contabilidade</li><li>▪ Outros Cargos Específicos- Controlo Interno</li></ul>
	Qualificações	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Formação Inicial e Subsequente</li><li>▪ Complexidade e Exigência</li></ul>

**Fonte:** Adaptado a partir de Freixo (2012, cit. por Santos & Lima [Coord.], 2019, p. 96)

Com os objetivos definidos e a QC formulada deduziram-se as seguintes Questões Derivadas (QD):

QD1 – Quais as exigências colocadas pelo SNC-AP no que se refere à estrutura organizativa, à especificidade dos cargos e às qualificações da APF?

QD2 - Quais os pontos fortes e pontos fracos da atual estrutura organizativa, da especificidade dos cargos e das qualificações da APF dos Ramos das FFAA, face às exigências que decorrem do SNC-AP?

## **2.2 Metodologia e método**

### **2.2.1 Metodologia**

Esta investigação assumiu uma forma aplicada no intuito de contribuir para a aquisição de novos conhecimentos de ordem prática (Carvalho, 2019, cit. por Santos & Lima, 2019, p. 12). Seguiu-se uma orientação ontológica alicerçada no “construtivismo”, dado que os fenómenos sociais e os seus significados resultaram das interações realizadas com base na análise da legislação enquadrante e das estruturas organizativas dos Ramos das FFAA (Bryman, 2012; cit. por Santos & Lima, 2019, p. 16). Com esta investigação pretendeu-se

não apenas analisar e verificar os fenómenos, mas também compreender os seus significados (Bryman, 2012; cit. por Santos & Lima, 2019, p.18). Por isso, adotou-se uma orientação epistemológica baseada no “interpretativismo”, pois mais do que explicar ou identificar uma causa-efeito das exigências que decorrem do SNC-AP sobre a estrutura organizativa da área da APF dos Ramos das FFAA, importa compreender o processo específico do fenómeno estudado, de modo a contribuir com uma utilidade prática (Morgan & Smircich, 1980; cit. por Santos & Lima, 2019, p. 18).

O raciocínio utilizado correspondeu a um processo indutivo, dado o carácter exploratório do estudo na procura de novos conhecimentos, a partir da observação e compreensão das exigências do SNC-AP e da organização dos Ramos das FFAA, com vista a inferir-se um quadro referencial do modelo de estrutura organizativa para os Ramos das FFAA (Santos & Lima, 2019, pp. 18-19). Foi adotada a estratégia de investigação qualitativa tendo-se recorrido à análise documental e a entrevistas semiestruturadas (Santos & Lima, 2019, pp. 27-29). O desenho de pesquisa recaiu no estudo de caso, uma vez que a investigação se focou na apresentação de uma proposta de modelo de estrutura organizativa para os Ramos das FFAA (Santos & Lima, 2019, p. 36).

#### 2.2.2 Método, participantes e procedimento

A amostra foi orientada e centrada num grupo de participantes pelo seu conhecimento e experiência como especialistas da temática em estudo, para além de serem eles próprios os “atores” do objeto de estudo, uma vez que participaram na implementação do SNC-AP, ou seja, utilizou-se uma seleção objetiva. Deste modo, as perceções e as opiniões dos participantes foram a chave para as respostas ao problema em estudo. Participaram, então, no estudo dois reconhecidos especialistas em CP, designadamente para resposta à QD1 e ainda, um grupo restrito de Oficiais de reconhecida experiência dos Ramos das FFAA, desde logo, o Contra-almirante Superintendente das Finanças (SFIN) da Marinha, o Major-general Diretor de Finanças (DF) do Exército, o Brigadeiro-general DF da Força Aérea e os Oficiais responsáveis pela APF dos Ramos das FFAA, para resposta à QD1 e à QD2, conforme Apêndice (Apd) B. A definição do quantitativo desta amostra foi baseada na dimensão (6-10), de “informantes com alguma excecionalidade” (Rego, Cunha, & Meyer, 2018, p. 53), com ligeiro aumento.

Os instrumentos de recolha de dados utilizados foram as análises documentais, especialmente diplomas legais e normativos internos dos Ramos das FFAA e entrevistas semiestruturadas realizadas via plataformas digitais e por correio eletrónico. Antes das

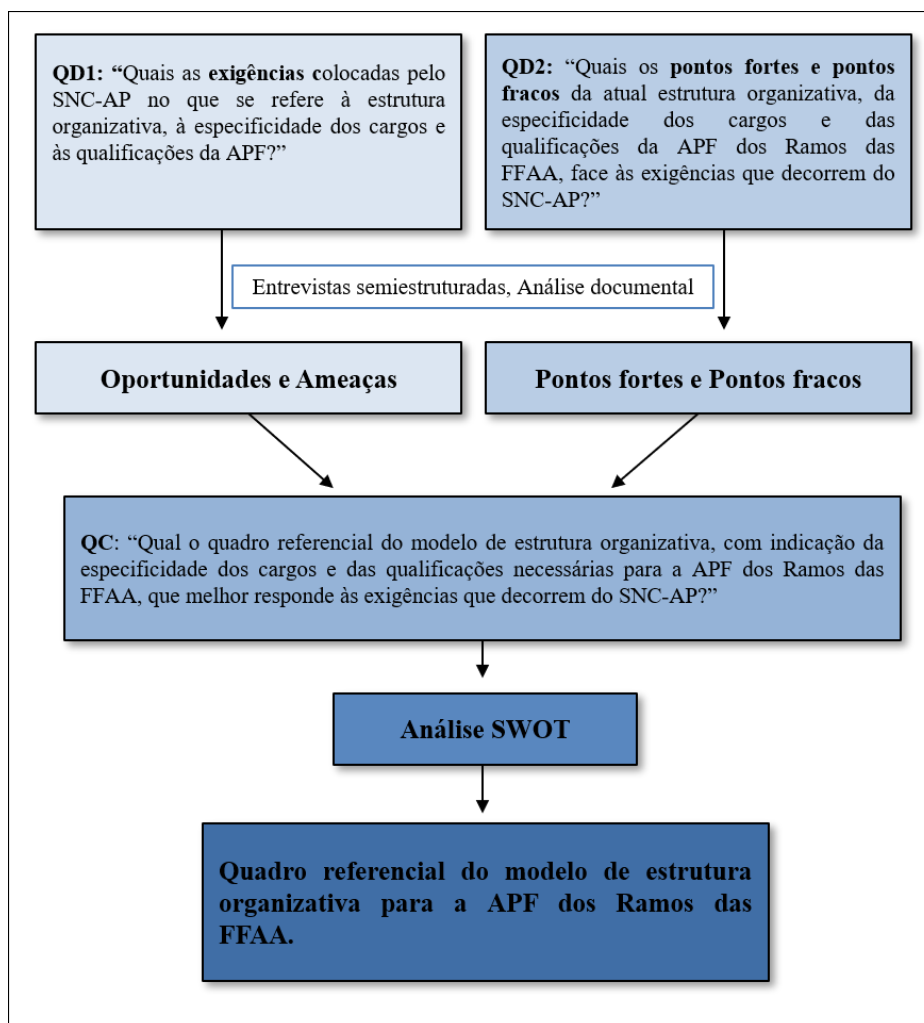
entrevistas foi recolhida o máximo de informação acerca dos participantes, dos contextos e das suas funções. Depois foram construídos quatro tipos de guiões de entrevistas, conforme se indica: o primeiro para os especialistas em CP; o segundo para o Contra-almirante SFIN e Generais das Direções de Finanças; o terceiro para os Oficiais responsáveis pela área da Contabilidade e o quarto para os Oficiais responsáveis pela área do Controlo Interno. Optou-se por questões em aberto, dando a possibilidade aos entrevistados discorrerem as suas experiências e opiniões relativamente às temáticas colocadas. Este guião foi enviado para os entrevistados, com a devida antecedência, permitindo a preparação dos temas. As entrevistas foram realizadas por correio eletrónico, com exceção de uma entrevista a um especialista em CP que foi realizada via plataforma digital, a qual foi gravada de modo a permitir a posterior transcrição com o rigor exigido. Através das entrevistas foi possível recolher opiniões, recomendações e informações acerca da matéria em investigação. As entrevistas foram realizadas no período entre 24 de fevereiro e 01 de abril de 2021.

O tratamento dos dados assentou inteiramente no *software* de análise de dados qualitativos *NVIVO12* que demonstrou ser um importante instrumento para simplificar a codificação, estabelecendo conexões entre as dimensões, os indicadores e as questões levantadas. Além disso, o *NVIVO12* facilitou a análise temática permitindo uma visualização imediata das codificações, auxiliando a interpretação e o rigor dos resultados do estudo.

A análise de dados consistiu no método fechado de análise de conteúdo, partindo de um quadro teórico onde as perguntas do guião foram formuladas de acordo com uma dimensão e indicador. Foi seguido o processo sugerido por Braun e Clarke (2006, pp. 87-93) descrito da seguinte forma:

- A “familiarização com os dados”, através da transcrição completa da entrevista realizada via plataforma digital, tendo sido lida várias vezes para criar um conhecimento do fenómeno como um todo. As restantes entrevistas foram lidas também diversas vezes pela razão atrás exposta. Foram também analisados os documentos legais e normativos internos dos Ramos das FFAA.
- A geração de “nós”, em que as dimensões e os indicadores do modelo de análise em estudo foram depois agregados segundo padrões e frequências.
- A definição de “temas”, depois do processo de codificação, que refletem as questões de investigação (QD1 e QD2) e que no trabalho correspondem aos capítulos 3 e 4.
- A redação do relatório, numa lógica coerente e relacionando os resultados alcançados com a literatura sobre o assunto.

A investigação assentou na Estrutura de Análise de Dados apresentada na Figura 1.



**Figura 1** - Estrutura de Análise de Dados

**Fonte:** Elaboração própria

### **3. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas**

Efetuada o enquadramento teórico, neste capítulo, procede-se ao estudo do ambiente externo através da caracterização e da análise das exigências colocadas pelo SNC-AP no que se refere à estrutura organizativa, à especificidade dos cargos e às qualificações, identificando-se as oportunidades e ameaças para a definição do quadro referencial do modelo de estrutura organizativa para os Ramos das FFAA.

#### **3.1 Caracterização: estrutura, âmbito, regimes e objetivos**

Com a publicação da LEO-2015 e do SNC-AP deu-se início a mais uma reforma na contabilidade das entidades da AP. Por conseguinte, e antes de caraterizar o SNC-AP, considera-se adequado efetuar uma breve análise à LEO-2015, que veio procurar resolver as fragilidades encontradas no anterior modelo de CP. A LEO-2015 estabelece o quadro jurídico da política orçamental e da gestão financeira, destacando-se seguidamente as principais normas estruturantes:

- Criação da Entidade Contabilística Estado, a qual é constituída pelo conjunto das operações contabilísticas do Estado e integra, designadamente, as receitas gerais, as responsabilidades e os ativos do Estado (n.º 2, do Artigo 3.º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro);
- Organização de um sistema contabilístico, que compreende uma contabilidade orçamental, uma contabilidade financeira e uma contabilidade de gestão (n.º 2, do Artigo 63.º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro);
- Preparação de demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas (n.º 1, do Artigo n.º 62.º, da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro);
- Preparação de demonstrações financeiras previsionais, nos termos da Alínea e) do Artigo 50.º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro;
- Preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, que proporcionem uma imagem verdadeira e adequada (Artigo 62.º, da Lei 151/2015, de 11 de setembro).

Para iniciar a caraterização do SNC-AP, importa em primeiro lugar, salientar que este diploma vem resolver a fragmentação e as inconsistências que existiam com o anterior referencial e simultaneamente veio dotar as AP de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais alinhado com os sistemas adotados internacionalmente (Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro, p. 7585). Para Nunes et al. (2019, p. 17) o SNC-AP assenta nos seguintes pilares:



- Estrutura Conceptual para a informação financeira, que permite um desenvolvimento coerente das normas de contabilidade financeira. Esta estrutura baseia-se na emitida em 2014 pelo IPSASB;
- Normas de Contabilidade Pública (NCP), que contemplam os requisitos ao nível da contabilização das transações e outros acontecimentos, bem como as divulgações necessárias por cada uma das áreas contabilísticas. No total são 27 NCP, das quais 25 dizem respeito à contabilidade financeira, uma à contabilidade orçamental e outra à contabilidade de gestão. Assim, o SNC-AP contempla os três subsistemas de contabilidade previstos na LEO-2015.
- Plano de Contas Multidimensional, que servirá para o reconhecimento das transações e outros eventos na contabilidade financeira, ajustado às necessidades das contas nacionais e alinhado com a codificação para efeitos de inventário de bens imóveis, móveis e direitos. Desta forma, atinge-se um dos objetivos definidos na Diretiva n.º 2011/85/UE, que prevê um aumento da qualidade e eficiência na preparação das contas nacionais. Sublinha-se ainda, que este plano está alinhado com o código de contas do Sistema de Normalização Contabilística, facilitando a consolidação de contas entre entidades do setor público e do setor empresarial ou setor não lucrativo;
- Modelos de demonstrações orçamentais, que permitem conhecer o orçamento inicial, as alterações orçamentais, a execução orçamental da despesa, da receita e o desempenho orçamental;
- Modelos de demonstrações financeiras, alinhados com os que existem para o setor empresarial, facilitando a comparabilidade e permitindo análises económico-financeiras das entidades públicas, bem como uma aferição da sua sustentabilidade financeira.

O SNC-AP é de aplicação obrigatória a todos os serviços e organismos da administração central, onde se inserem os Ramos das FFAA, regional, e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, ao subsetor da segurança social e às entidades públicas reclassificadas (Artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro). O Artigo 5.º do SNC-AP definiu que as entidades de menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado, o qual foi regulamentado através da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto. Esta Portaria, com base na despesa global orçamental paga nas duas últimas prestações de contas, concretizou os seguintes regimes contabilísticos do SNC-AP:

- Regime simplificado microentidades – aplica-se aos serviços com despesa global inferior ou igual a 1.000.000 €;
- Regime simplificado pequenas entidades – aplica-se aos serviços com despesa global entre 1.000.000 € e 5.000.000 €;
- Regime geral - aplica-se aos serviços com despesa global superior a 5.000.000 €. Neste regime aplicam-se todos os instrumentos do SNC-AP. Os Ramos das FFAA estão abrangidos por este regime.

Nos termos do Artigo 6.º o SNC-AP permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação, designadamente, demonstração da execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos definidos, permite uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, proporciona informação dos gastos dos serviços, proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, proporciona informação para preparação das contas em conformidade com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia e proporciona ainda informação útil para a tomada de decisão.

### **3.2 Exigências, complexidade e obrigações legais**

Realizada a caracterização, seguidamente efetua-se a apresentação das mudanças introduzidas pelo SNC-AP e que podem causar impacto nas organizações, bem como as imposições que se traduzem no aumento da complexidade e do volume de trabalho com possível influência na organização.

O modelo de normalização previsto no SNC-AP assenta em princípios e não em regras explícitas, sendo que são reforçados os conceitos relacionados com a contabilidade financeira, dada a importância de se conhecer a situação patrimonial dos serviços e do Estado e do resultado económico dos exercícios. Além disso, a informação tem como principal objetivo proporcionar informação útil a todos os utentes, nomeadamente, investidores, fornecedores, clientes, financiadores e muito especialmente os cidadãos, em contraponto com o anterior referencial em que o principal objetivo era satisfazer a necessidade de prestar contas à Assembleia da República e ao Tribunal de Contas (TC). Outro aspeto de mudança é a adoção da base de acréscimo na contabilidade (Farinha, 2019, p. 245).

Para Susana et. al. (2019, p. 441), o SNC-AP introduz novos conteúdos como a figura do contabilista público, a consolidação de contas orçamental e financeira das AP, a Certificação Legal de Contas (CLC) e a obrigação da implementação de um Sistema de Controlo Interno (SCI). A este propósito, releva-se que através do Decreto-Lei n.º 166/98,

de 25 de junho é instituído SCI da administração financeira do Estado, o qual compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da AP.

A regularidade técnica da prestação de contas e da execução da contabilidade deve ser assegurada por um contabilista público, cujas funções podem ser assumidas pelo dirigente intermédio responsável pela contabilidade ou, quando este não existir, por um Técnico Superior com formação em contabilidade pública (Artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro). O n.º 2 do Artigo 16.º do SNC-AP estabelece que a formação inicial e subsequente em CP, prevista no n.º 2 do Artigo 8.º, será regulamentada por diploma próprio no prazo de 90 dias. Contudo, esta regulamentação até à presente data ainda não foi publicada.

De acordo com o Artigo 9.º do SNC-AP os serviços públicos devem adotar um SCI destinado a garantir o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, bem como a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude, erro e ainda a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos.

Por fim, nos termos do Artigo 10.º do SNC-AP todos os serviços públicos, com exceção dos abrangidos pelo regime simplificado, estão obrigados à CLC.

Os conceitos-chave identificados nas entrevistas com relevância para as exigências colocadas pelo SNC-AP, quanto às dimensões e respetivos indicadores, constam do Apd D. Começando pela dimensão “Contabilidade”, em relação ao indicador Políticas Contabilísticas sobressai a opinião da centralização da sua definição no Ministério da Defesa Nacional (MDN), com a envolvimento da organização como um todo. Esta opinião foi unânime quer para os Especialistas em CP, quer para os Ramos das FFAA. Conforme referido por A. C. Pinto (entrevista plataforma eletrónica em 24 de fevereiro de 2021), “[...] a incorporação da certificação legal de contas, [...], vem aumentar a responsabilização de todos os intervenientes, pelo que obriga a um esforço acrescido no desenvolvimento e execução de políticas contabilísticas, [...]”. Quanto ao indicador Subsistemas Contabilísticos os Especialistas em CP afirmam que as NCP são exigentes e complexas na sua aplicação, conforme referiu A. C. Pinto (*op. cit.*) “[...] como as normas do SNC-AP são densificadas, não dá grande margem de manobra para irmos pelo caminho mais fácil”, para além de, conforme referido por T. J. Melo (entrevista por *email*, em 16 de março de 2021), “O SNC-AP assenta eminentemente em princípios, [...], que se torna particularmente complexo pela necessidade da leitura e aplicação destes princípios dentro do quadro legal e procedimental

do regime administrativo e financeiro”. Por sua vez a Marinha e o Exército referem a necessidade de melhoria da qualidade dos registos contabilísticos, dada a descentralização que não permite a alocação de Recursos Humanos (RH) qualificados em toda a estrutura. Ainda neste âmbito, o Ramos das FFAA destacam a necessidade de otimização ao nível dos subsistemas de contabilidade, nomeadamente no de gestão. No que concerne à Prestação de Contas os Especialistas em CP e os Ramos das FFAA, relevam que o SNC-AP tem grandes exigências de reporte, referindo que são mais complexas, diferentes e em maior quantidade em comparação com o POCP. Além disso, acrescentam a necessidade de prestar contas eletronicamente, ao longo do ano económico, a mais uma entidade, a Unidade da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO), o que obriga a dotar a estrutura desta capacidade. Para A.C. Pinto (*op. cit.*), “[...] os princípios foram substituídos por normas densificadas, que dizem exatamente o que é que se quer e quando se quer especialização”, o que obriga a registar exatamente como está definido. No que diz respeito à CLC, obrigação legal estatuída no Artigo 10.º do SNC-AP, um dos Especialistas em CP destaca as três abordagens distintas: a da imagem verdadeira e apropriada da financeira; a da auditoria de conformidade da NCP 26, contabilidade orçamental, e a opinião sobre o relatório de gestão. Já o Exército e a Força Aérea salientam que a certificação legal deve ser integrada no MDN, de forma a existir um único Revisor Oficial de Contas. A Marinha refere que continuará a certificar legalmente a sua conta através de entidades externas até ser definido o modelo para os serviços integrados. Em relação às Tarefas Relevantes e Complexas, os Especialistas em CP realçam o tratamento dos subsídios, o tratamento das intervenções em ativos fixos tangíveis, as políticas de mensuração, reconhecimento e desreconhecimento<sup>2</sup> de ativos, bem como a monitorização da execução e ainda a questão da plurianualidade.

Passando para a dimensão “Controlo Interno” (CI), cujo SCI deve ser adotado pelos serviços públicos, conforme Artigo 9.º do SNC-AP, segundo A. C. Pinto (*op. cit.*) “O modelo das três defesas que existe é o modelo que estabelece três níveis de controlo interno, ou de verificação do funcionamento do controlo interno.”, acrescentando que o CI tem uma componente financeira e outra componente não financeira. Em relação à Organização do CI, os Ramos das FFAA consideram que as atuais estruturas são adequadas. Além disso, a Marinha e a Força Aérea referem que não são necessárias estruturas de auditoria e CI

---

<sup>2</sup> Remoção de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro anteriormente reconhecido no balanço de uma entidade (CNC, 2017, p. 18).

específicas para as dimensões do SNC-AP, por seu lado, o Exército defende a criação de uma estrutura dedicada à auditoria e CI para as dimensões do SNC-AP.

Entrando na dimensão “Estrutura Organizativa” e no indicador Centralização/Descentralização, os Especialistas em CP sublinham que a estrutura organizativa de serviços complexos e dispersos deve ser tendencialmente centralizada. Para A. C. Pinto (*op. cit.*) “[...] a centralização pura e dura é impossível. Todavia, o que me parece é que todo e qualquer modelo dentro de uma estrutura complexa e dispersa deve ter uma área centralizada que trate da matéria [...]”. De acordo com a mesma especialista (*op. cit.*), esta área deve possuir um núcleo especializado destinado a fazer a coordenação e o acompanhamento técnico das matérias financeiras e orçamentais não descentralizadas, mas cujos serviços estão desconcentrados. Ainda segundo A. C. Pinto (*op. cit.*) “[...] o melhor modelo que eu considero é aquele que tem uma área centralizada que assume uma responsabilidade efetiva sobre a prestação de contas e as transações.”. A Marinha e o Exército salientam que as estruturas organizativas carecem de otimização e centralização. Acerca desta matéria A. Domingos (entrevista por *email*, em 5 de março de 2021) refere “[...] que está em curso a avaliação de possíveis alterações na estrutura organizativa da área administrativa, patrimonial e financeira da Marinha, com o objetivo de uma maior centralização na componente da gestão orçamental e na componente da contratação, [...]”. A este propósito R. Lopes (entrevista por *email*, em 6 de março de 2021) salienta “Desta forma, a principal alteração à atual estrutura organizativa é a otimização das estruturas orgânicas financeiras e dos recursos afetos, criando uma Secção Financeira, apenas em determinados escalões da estrutura do Exército, garantindo uma centralização de recursos, [...]”. Por seu turno, a Força Aérea sublinha que a sua estrutura organizativa é adequada. Sobre este assunto D. Gaspar (entrevista por *email*, em 26 de fevereiro de 2021) refere que têm uma “[...] estrutura organizativa da área da administração patrimonial e financeira da Força Aérea adequada, assente numa progressiva centralização de funções, carecendo, sim, de recursos humanos e de tecnologias de informação apropriados que permitam responder a todos os desideratos.”. Quanto aos Níveis de Gestão A. C. Pinto (*op. cit.*) refere que a sua definição “[...] não pode ser só em valor ou natureza tem de ser conjugado com o risco e a exposição.”. Pois, para A. C. Pinto é necessário avaliar quais são as operações de risco, isto é, quais são as operações que pela sua complexidade exigem maior especialização e como tal os níveis mais baixos da organização podem não estar capacitados para as executar e, desta forma, por falhas organizativas, pode-se conduzir ao aumento do risco de existirem

problemas e erros na contabilidade, conforme sintetiza (*op. cit.*). “Eu só vejo a avaliação do risco acontecer para fazer suplante de prevenção da corrupção e infrações conexas. Não vejo na perspectiva da organização e a falha está aí, porque se calhar era isso que eu deveria fazer.”. A Marinha e o Exército voltam a referir a necessidade de reestruturar tendo em vista a centralização de modo a garantir maior eficiência nas operações contabilísticas. A Força Aérea sublinha que os níveis de gestão são adequados. No que concerne ao Critério de Departamentalização, os Especialistas em CP realçam que deve existir uma integração das áreas da contabilidade orçamental e financeira. Para A. C. Pinto (*op. cit.*) “[...] as áreas da contabilidade orçamental e financeira devem ficar debaixo de um teto, por uma razão apenas, porque há muitos aspetos da orçamental que agora se colam a aspetos da financeira.”. T. J. Melo (*op. cit.*) salienta “A contabilidade orçamental está profundamente integrada com a contabilidade financeira. Aliás, a sua segregação pode ser uma das dificuldades à implementação do SNC-AP, [...]”. Por outro lado, ambos os Especialistas referem que a contabilidade de gestão deve estar separada, sendo que para T. J. Melo (*op. cit.*) “A contabilidade de gestão deve estar associada à orçamentação por programas, com modelo ainda para definição, e com ligações sempre que possível a sistemas operacionais de produção.”. Em relação à Adequabilidade da Atual Estrutura Organizativa, a Marinha refere que a atual estrutura responde, mas pode ser otimizada nas áreas do CI e da contabilidade de gestão, sendo que a Superintendência das Finanças (SF) também responde, mas é passível de melhorias nas áreas da gestão orçamental e da contratação. O Exército destaca que, quer a sua estrutura quer a da Direção de Finanças (DFIN) revelam fragilidades. Já a Força Aérea sublinha que as suas estruturas organizativas são adequadas. No que se refere à Coordenação Entre Áreas, os Especialistas indicam que é fundamental o conhecimento técnico, a coordenação e a comunicação. Nesta matéria, para a Marinha é importante centralizar em centros de competências as atividades de natureza administrativa e financeira e dissociá-las das outras. Neste âmbito, o Exército realça a necessidade de adaptar os processos internos face às NCP. A Força Aérea sublinha que não existem dificuldades de coordenação.

Relativamente à dimensão “Especificidade dos Cargos” e ao indicador Contabilista Público, cuja exigência legal decorre do Artigo 8.º do SNC-AP, segundo A. C. Pinto (*op. cit.*) “[...] o nível de responsabilidade que lhe está a ser acometido, implica que ele tenha de ter competências e recursos que muitas vezes só são possíveis em cargos dirigentes.”. Os Ramos das FFAA referem que a função de Contabilista Público poderá ser assumida pelo Chefe responsável pela área da Contabilidade Financeira da Autoridade Funcional e Técnica

(AFT) e que deve ter formação de base em CP. Quanto a Outros Cargos Específicos em Gestão/Contabilidade, na opinião de T. J. Melo “As entidades públicas devem assegurar competências técnico-funcionais para a função do regime administrativo e financeiro, incluindo SNC-AP, fiscalidade, [...]”. A Marinha e a Força Aérea destacam que não é necessária a criação de outros cargos específicos. Porém, o Exército sublinha que é importante existirem elementos vocacionados para cada um dos subsistemas de contabilidade. No que diz respeito a Outros Cargos Específicos em CI, T. J. Melo refere novamente que devem ser asseguradas competências técnico-funcionais para a área em questão. A Marinha e o Exército admitem a existência de cargos específicos, tendo sido referido pela Marinha que a existência de um Contabilista Público adstrito ao CI como assessor, seria uma mais-valia. Já a Força Aérea salienta que não considera necessária a existência de outros cargos específicos.

Por último, quanto à dimensão “Qualificações” e indicador Formação Inicial e Subsequente, sobressai da parte dos Especialistas em CP a necessidade de formação em SNC-AP, com relevância para aplicação prática das NCP e para o regime financeiro do Estado. Para A. C. Pinto (*op. cit*) “[...] deve ser assegurado conhecimento e aplicação prática das NCP macro e micro [...]”, já T. J. Melo (*op. cit*) refere ser necessária formação no âmbito do “Código do Procedimento Administrativo, Regime financeiro do Estado na sua completude [...]”. Por seu lado, os Ramos das FFAA destacam que a formação inicial é adequada, reconhecendo também a necessidade de formação subsequente, nomeadamente, devido à publicação de novos normativos legais, e que a mesma se tem realizado.

### 3.3 Síntese conclusiva

Neste capítulo fez-se uma breve apresentação da LEO-2015, procedeu-se à caracterização do SNC-AP, designadamente a estrutura, o âmbito de aplicação, os regimes e os objetivos e efetuou-se a análise às mudanças e às exigências que decorrem deste referencial contabilístico.

Deste modo, da análise documental e de conteúdo das entrevistas, conseguiu-se dar resposta à QD1, dado ter sido possível inferir o seguinte:

- O desenvolvimento e a execução das políticas contabilísticas requerem um esforço acrescido, devido ao aumento da responsabilização decorrente da CLC, considerando-se que é recomendável que a sua definição seja centralizada no MDN;
- As NCP são exigentes, complexas e densificadas, o que requer um esforço adicional na sua interpretação e aplicação;





- A Prestação de Contas é mais exigente, complexa e volumosa, comparativamente com o POCP;
- Obrigação de CLC nas três abordagens, relevando-se a sua centralização no MDN de modo a existir uniformidade;
- Obrigatoriedade de adotar um SCI, que assegure o desenvolvimento das atividades de forma legal, ordenada e eficiente, salientando-se que os Ramos das FFAA consideram que as atuais estruturas são adequadas e respeitam o instituído pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, e que não são necessárias estruturas específicas para as dimensões do SNC-AP;
- Para os serviços complexos e dispersos a Estrutura organizativa da APF deve ser tendencialmente centralizada, devendo existir um núcleo especializado destinado a fazer a coordenação e o acompanhamento técnico das matérias que, em termos orçamentais e financeiros, estão na competência dos órgãos desconcentrados;
- A definição dos níveis de organização interna deve ter em conta o valor, a natureza e a avaliação das operações de risco que podem conduzir ao aumento de problemas e erros na contabilidade. É importante evitar a existência de operações de maior complexidade nos níveis mais baixos, dada a falta de RH com capacidade para as resolver corretamente. Na definição, devido à escassez de RH em geral e especializados em particular, deve-se ainda atender à dimensão de cada nível, isto é, ao número de órgãos com execução orçamental e financeira;
- As contabilidades orçamental e financeira estão interligadas, recomendando-se a sua integração sob a mesma área de responsabilidade e a contabilidade de gestão deve estar separada, aconselhando-se a sua associação à orçamentação por programas, cujo modelo está por definir;
- Necessidade de conhecimento técnico, coordenação e comunicação na articulação das várias áreas, designadamente pessoal, logística e operacional;
- Obrigação legal de existir um Contabilista Público, cuja função poderá ser assumida pelo Chefe da área da contabilidade financeira da AFT;
- Não ficou demonstrado com consistência a necessidade de outros cargos específicos, sendo certo que não existe qualquer obrigatoriedade legal;
- Exigência de formação em SNC-AP, com relevância para aplicação prática das NCP e regime financeiro do Estado, sendo que a formação inicial e subsequente nos Ramos das FFAA é adequada.





#### **4. Organização da Administração Patrimonial e Financeira dos Ramos das Forças Armadas**

No presente capítulo efetua-se uma análise ao ambiente interno dos Ramos das FFAA, com vista à análise e identificação dos pontos fortes e fracos da atual estrutura organizativa. Para o efeito, com base nos diplomas legais e normativos internos, analisa-se a forma como estão organizados os Ramos das FFAA em matéria da APF. Com a incorporação dos contributos dos entrevistados e do estudo documental, realiza-se também uma análise à atual estrutura organizativa, à especificidade dos cargos e às qualificações, face às exigências do SNC-AP.

Os Ramos das FFAA são serviços dotados de autonomia administrativa e integram-se na administração direta do Estado, através do MDN. Estão organizados numa estrutura vertical e hierarquizada, em que os seus órgãos se relacionam através dos níveis de autoridade hierárquica; funcional; técnica e de coordenação, conforme estabelecido nos Decretos-Lei da Orgânica dos Ramos das FFAA, publicados em 2014<sup>3</sup>.

O SCI dos Ramos das FFAA compreende um órgão de Inspeção Geral, um órgão de Auditoria Interna setorial e um órgão ao nível das Unidades/Estabelecimentos/Órgãos (UEO), nos termos do definido nos Decretos-Lei da Orgânica dos Ramos das FFAA<sup>4</sup>. Esta organização reflete o instituído pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, o qual define três níveis de controlo, designados de estratégico, setorial e operacional.

##### **4.1 Marinha**

Na Marinha cabe à SF assegurar as atividades relacionadas com a administração dos recursos financeiros, incluindo o funcionamento do respetivo SCI. Para o cumprimento desta missão a SF tem na sua estrutura: O SFIN; A Direção de Administração Financeira; A Direção de Contabilidade e Operações Financeiras; A Direção de Auditoria e Controlo Financeiro. O SFIN detém autoridade funcional e técnica sobre todos os órgãos da Marinha no domínio dos recursos financeiros (Decreto Regulamentar n.º 10/2015, de 31 de julho, p. 5210).

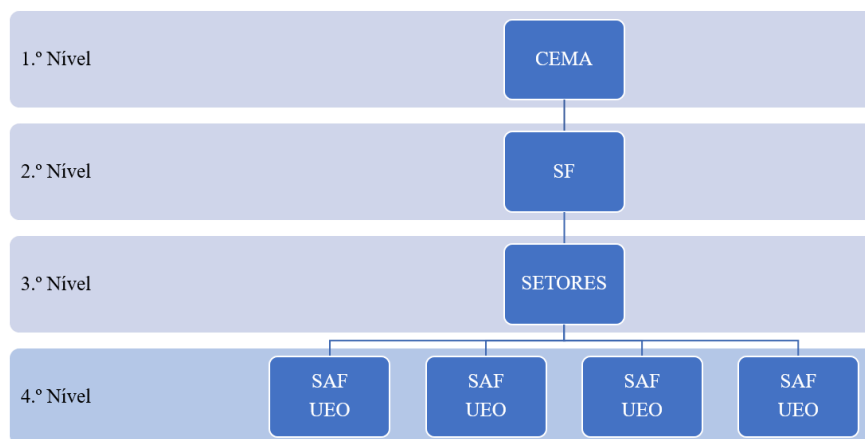
A estrutura e o funcionamento da APF encontram-se definidos no Regulamento de Administração Financeira da Marinha (RAFM), aprovado por Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada, n.º 61/18, de 19 de dezembro. Nos termos do n.º 1 do Artigo 4.º do RAFM, a organização da APF da Marinha compreende: a) O Chefe do Estado-Maior

---

<sup>3</sup> Decreto-lei n.º 185/2014, de 29 de dezembro (Marinha); Decreto-Lei n.º 186/2014, de 29 de dezembro (Exército); Decreto-Lei n.º 187/2014, de 29 de dezembro (Força Aérea).

<sup>4</sup> Idem.

da Armada; b) O SFIN; c) As entidades responsáveis pelos Setores da Marinha; d) Os órgãos da SF; e) Os comandantes, diretores ou chefes das UEO da Marinha; f) Os serviços administrativos e financeiros da Marinha (Figura 2). Ainda de acordo com o Artigo 5.º deste Regulamento, a Marinha como Entidade Contabilística, no âmbito da APF está estruturada em quatro níveis de organização interna, os quais correspondem a Subentidades Contabilísticas (SEC), conforme se enumera: SEC1; SEC2; SEC3; SEC4. As SEC1 correspondem aos setores de Marinha. As SEC2 correspondem às UEO que possuem, cumulativamente, as seguintes atribuições: a) Dimensão e relevância patrimonial; b) Créditos orçamentais atribuídos; c) Competências delegadas no Comandante/Diretor/Chefe para autorização de despesas; d) Serviço Administrativo e Financeiro (SAF), ou equivalente; e) Emissão de Pedidos de Libertação de Crédito; f) Emissão de Pedidos de Autorização de Pagamentos; g) Conta bancária no Tesouro; h) Capacidade para prestar contas nos termos do sistema contabilístico em vigor, com Balanço e Demonstração de Resultados, agregando informação das SEC que lhes estão associadas. As SEC3 correspondem às UEO detentoras das atribuições referentes às alíneas: a); b); c) e d) mencionadas para as SEC2. As SEC4 correspondem às UEO possuidoras somente de dimensão e relevância patrimonial. Assim, de acordo com a Matriz de Organização Financeira aprovada, a Marinha tem integradas em cada SEC um conjunto de UEO conforme se indica: 11 SEC1, 14 SEC2, 22 SEC3 e 46 SEC4.



**Figura 2** - Estrutura atual da APF da Marinha

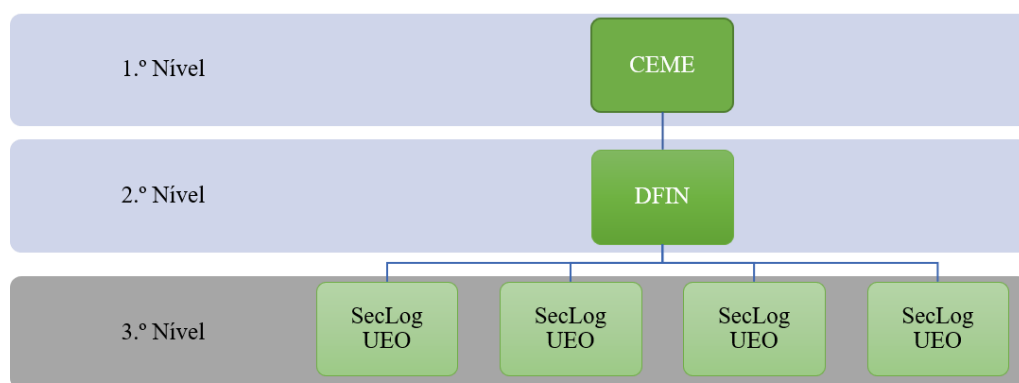
**Fonte:** Adaptado a partir do RA FM

## 4.2 Exército

No Exército compete à DFIN assegurar as atividades no domínio da administração dos recursos financeiros, competindo-lhe ainda desenvolver ações de auditoria interna, análise do controlo interno, missões de acompanhamento e apoio técnico e ainda garantir a

integridade da informação financeira, a regularidade financeira e a conformidade legal (Artigo 37.º do Decreto Regulamentar n.º 11/2015, de 31 de julho). Para o efeito, a DFIN possui na sua estrutura: O DF da DFIN; O Gabinete do Diretor; A Repartição de Auditoria; A Repartição de Gestão Orçamental; A Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade (EME, 2018). O DF dispõe de autoridade funcional e técnica no domínio dos recursos financeiros do Exército (n.º 3, do Artigo 37.º do Decreto Regulamentar n.º 11/2015, de 31 de julho).

A organização da APF do Exército compreende: a) O Chefe do Estado-Maior do Exército; b) A Direção de Finanças; c) As UEO com Secções Logísticas constituídas, encontrando-se assim estruturado em três níveis de organização interna (Figura 3). O Exército tem na sua organização um total de 48 estruturas logístico-financeiras.



**Figura 3** - Estrutura atual da APF do Exército

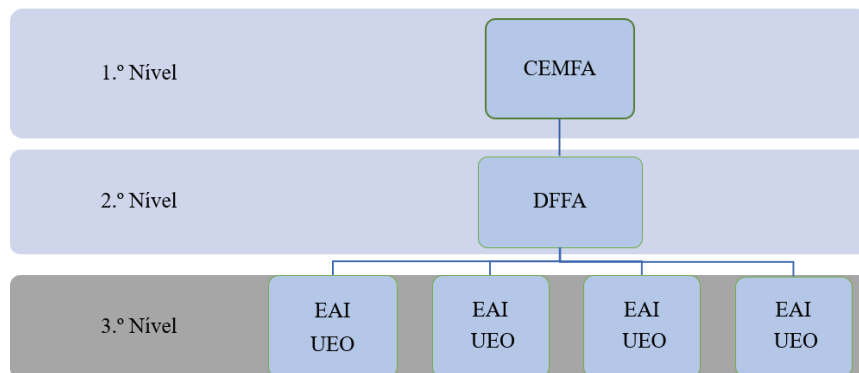
Fonte: Adaptado a partir do Decreto-Regulamentar 11/2015

### 4.3 Força Aérea

Na Força Aérea compete à Direção de Finanças da Força Aérea (DFFA) assegurar a administração dos recursos financeiros, bem como realizar as ações de inspeção e auditoria aos órgãos da Força Aérea, no domínio dos recursos financeiros (Artigo 33.º do Decreto Regulamentar n.º 12/2015, de 31 de julho). Para cumprir a sua missão a DFFA tem na sua estrutura: O DF da DFFA; O Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial; O Serviço Administrativo e Financeiro; A Repartição de Orçamento; A Repartição de Abonos (Parte 29 e Parte 44, do Anexo A, ao Despacho do Chefe do Estado-Maior da Força Aérea n.º 25/2019, de 9 de abril). O DF da DFFA dispõe de autoridade funcional e técnica no domínio dos recursos financeiros da Força Aérea e tem na sua dependência o Serviço Administrativo e Financeiro (n.º 3, do Artigo 37.º do Decreto Regulamentar n.º 12/2015, de 31 de julho).

A Organização da administração financeira e patrimonial da Força Aérea compreende:

a) O Chefe do Estado-Maior da Força Aérea; b) A Direção de Finanças da Força Aérea; c) As UEO com Esquadras de Administração e Intendência (EAI) ou equivalente, encontrando-se assim estruturada em três níveis de organização interna (Figura 4). A Força Aérea tem na sua organização um total de 30 órgãos executores de orçamento.



**Figura 4** - Estrutura atual da APF da Força Aérea

Fonte: Adaptado a partir do Decreto-Regulamentar n.º 12/2015

#### **4.4 Análise à atual estrutura organizativa, à especificidade dos cargos e às qualificações**

Dando-se continuidade à estrutura da análise de dados definida e com base no conteúdo das entrevistas e na informação recolhida da análise documental, realizou-se a análise da atual estrutura organizativa, da especificidade dos cargos e das qualificações, face às exigências que decorrem do SNC-AP.

Desta análise, foi possível identificar os Pontos Fortes (S) e Pontos Fracos (W), a seguir discriminados:

S1 – Existência de uma plataforma tecnológica de informação adequada, o Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN), importante para a sustentação do SNC-AP e para a implementação da contabilidade de gestão;

S2 – Definição de políticas contabilísticas através do SIGDN;

S3 – Estrutura de controlo interno adequada, respeitando o instituído pelo Decreto-lei n.º 166/98, de 25 de junho;

S4 – AFT dos Ramos das FFAA com RH dotados de conhecimento adequado;

S5 – Identificada a entidade que deve assumir a função de Contabilista Público;

S6 – Formação inicial e subsequente dos RH adequada;

S7 – Espírito de missão dos RH dos Ramos das FFAA;



W1 – Descentralização da estrutura patrimonial e financeira, devido à dimensão e dispersão, associada à escassez de RH e à complexidade do SNC-AP;

W2 – Insuficiência de RH com formação adequada para dotar todos os níveis da estrutura patrimonial e financeira;

W3 – Dispersão dos RH da área patrimonial e financeira;

W4 – Reduzida capacidade técnica dos RH nos níveis inferiores da estrutura;

W5 – Elevada rotatividade dos militares preparados e formados em SNC-AP;

W6 – Ausência de uniformização na CLC nos Ramos das FFAA;

W7 – Contabilidade de gestão exigida não implementada;

W8 – Insuficiente importância dada à área da contabilidade, por ser uma área técnica de suporte e de apoio à atividade principal.

#### **4.5 Síntese conclusiva**

No atual capítulo procedeu-se à explanação da organização da APF dos Ramos das FFAA e efetuou-se uma análise à atual estrutura organizativa, à especificidade dos cargos e às qualificações, face às exigências que decorrem do SNC-AP, com base na análise documental e nos contributos dos entrevistados, tendo-se chegado aos pontos fortes e fracos anteriormente apresentados, pelo que, foi possível dar resposta à QD2.

## **5. Modelo de estrutura organizativa para a Administração Patrimonial e Financeira dos Ramos das Forças Armadas**

No atual capítulo, procede-se à apresentação do quadro referencial do modelo de estrutura organizativa para a APF dos Ramos das FFAA. Neste sentido, efetua-se uma análise *Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats* (SWOT) baseada na análise ao ambiente externo e ambiente interno efetuado, respetivamente, no âmbito das respostas à QD1 e QD2.

### **5.1 Análise SWOT**

Da análise das exigências e obrigações legais realizada no âmbito da resposta à QD1, quanto ao ambiente externo, foi possível extrair um conjunto de Oportunidades (O) e Ameaças (T), que seguidamente se elenca:

O1 – Centralização das políticas contabilísticas no MDN;

O2 – Centralização da CLC no MDN;

O3 – Implementação da contabilidade de gestão;

O4 – Aumento da qualidade dos mecanismos de controlo interno, devido à obrigatoriedade de adoção de um SCI;

O5 – Estabelecimento de uma estrutura organizativa tendencialmente centralizada, através da redução dos níveis de organização interna e/ou da diminuição do número de órgãos com execução orçamental e financeira, devido à complexidade do SNC-AP e da escassez de RH, em geral e especializados em particular, devendo-se ainda centralizar/informatizar as operações de maior complexidade dos níveis mais baixos, dada a falta de RH com capacidade para as executar corretamente;

O6 – Constituição de núcleos especializados, sobretudo ao nível da AFT e eventualmente, em outros níveis considerados adequados, destinados a fazer a coordenação e o acompanhamento técnico das matérias que, em termos orçamentais e financeiros, estão na competência dos órgãos desconcentrados;

O7 – Integração da contabilidade orçamental e financeira sob a mesma área de responsabilidade e separação da contabilidade de gestão;

O8 – Designação do Chefe responsável pela área da contabilidade financeira da AFT como Contabilista Público;

O9 – Ampliação da formação do pessoal devido à maior complexidade técnica do SNC-AP;

T1 – Percepção da implementação do SNC-AP como mera obrigação de conformidade legal (Relatório N.º 13/2019, do TC, p. 65);

T2 – Falta de envolvimento dos dirigentes e decisores políticos em torno da mudança (Relatório N.º 13/2019, do TC, p. 65);

T3 – Adiantamentos à plena implementação do SNC-AP à semelhança do que aconteceu com o POCP;

T4 – Atrasos na parametrização de funcionalidades do SIGDN;

T5 – Diminuição da qualidade da informação contabilística devido à densificação, complexidade e dificuldade de aplicação das NCP;

T6 – Prestação de Contas exigente, complexa e volumosa.

No Quadro 2 apresenta-se a análise SWOT.

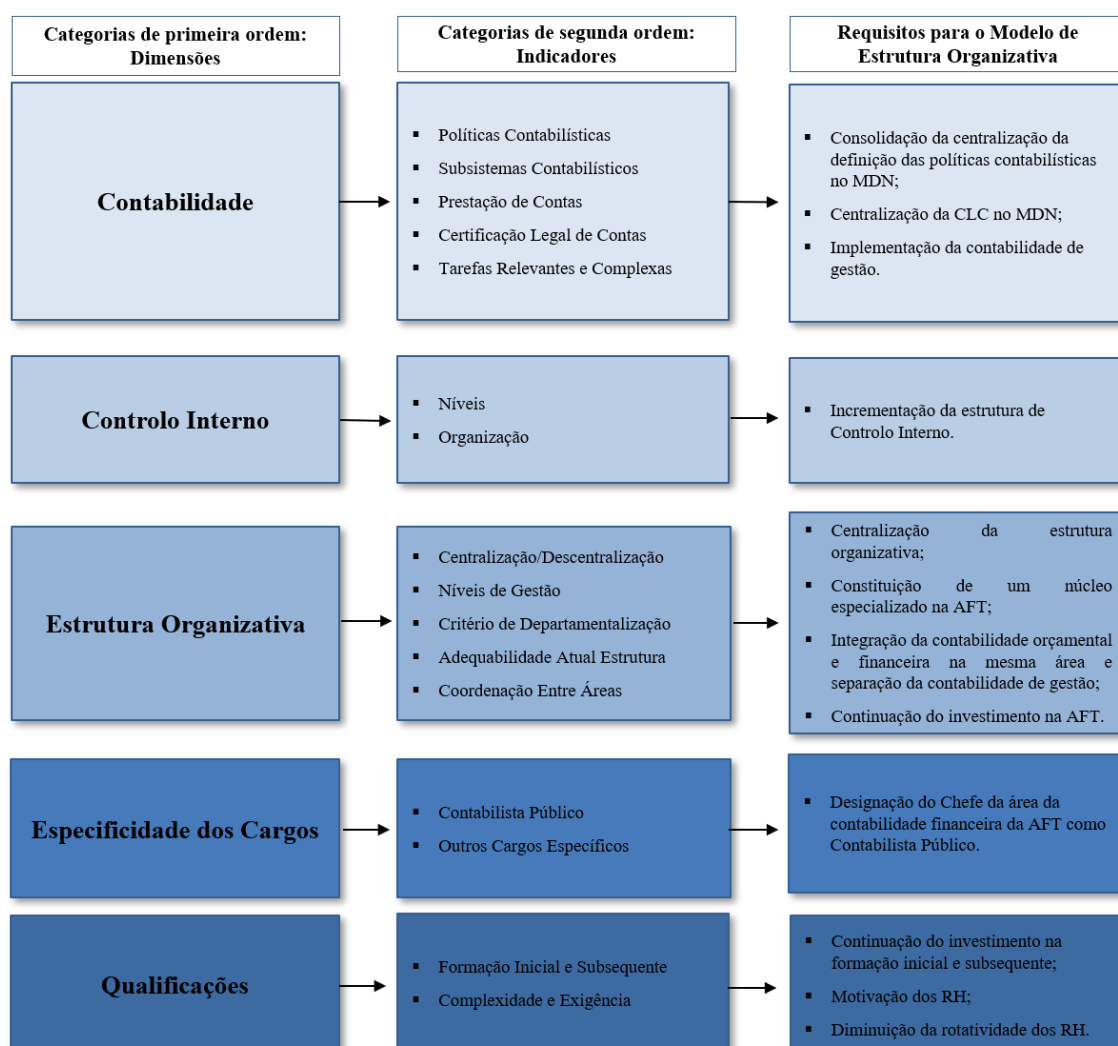
**Quadro 2 - Análise SWOT**

		<b>Ambiente Interno</b>	
		<b>Pontos Fortes (S - Strengths)</b>	<b>Pontos Fracos (W – Weakness)</b>
<b>Ambiente Externo</b>	<b>Oportunidades (O – Opportunities)</b>	<b>SO</b>	<b>WO</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Consolidação da definição de políticas contabilísticas através do SIGDN (S1/S2/O1);</li> <li>Incrementação da estrutura de CI (S3/O4);</li> <li>Constituição de um núcleo especializado na AFT (S4/S7/O6);</li> <li>Integração da contabilidade orçamental e financeira na mesma área e separação da contabilidade de gestão (S4/S7/O7);</li> <li>Designação do Chefe da área de contabilidade financeira da AFT como Contabilista Público (S5/O8).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Centralização da CLC no MDN (W6/O2);</li> <li>Implementação da contabilidade de gestão (W7/O3);</li> <li>Centralização da estrutura organizativa (W1/W2/W3/W4/O5);</li> <li>Aumento da formação dos RH (W2/W4/O9).</li> </ul>
	<b>Ameaças (T – Threats)</b>	<b>ST</b>	<b>WT</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Motivação dos RH (S7/T3);</li> <li>Reforço do SIGDN (S1/T4);</li> <li>Continuação do investimento na formação inicial e subsequente (S4/S6/S7/T5);</li> <li>Continuação do investimento na formação dos RH da AFT (S4/S6/S7/T6).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Desenvolvimento da importância da área da contabilidade (W8/T1);</li> <li>Aumento do envolvimento dos dirigentes e decisores políticos (W8/T2);</li> <li>Diminuição da rotatividade de RH (W5/T5/T6).</li> </ul>

**Fonte:** Elaboração própria

Esta análise SWOT foi realizada da seguinte forma: da combinação dos pontos fortes e das oportunidades, conseguiu-se identificar um conjunto de recomendações (SO), para a organização onde é possível tirar o máximo partido dos pontos fortes para aproveitar ao máximo as oportunidades; conjugando os pontos fracos com as oportunidades, foi possível detetar estratégias (WO) que minimizem os efeitos negativos dos pontos fracos e que simultaneamente sejam aproveitadas as oportunidades emergentes do contexto externo; da análise conjugada dos pontos fortes com as ameaças, identificaram-se recomendações (ST) para tirar o máximo partido dos pontos fortes para minimizar os efeitos das ameaças identificadas; finalmente, da combinação do pontos fracos com as ameaças, são apresentadas as estratégias a implementar nas FFAA (WT), que minimizem ou ultrapassem os pontos fracos e, o mais possível, fazer face às ameaças detetadas.

Assim, desta análise SWOT, resultou um conjunto de requisitos, sistematizados por dimensões, conforme Figura 5, que materializam o quadro referencial da proposta do modelo de estrutura organizativa.





**Figura 5** - Requisitos quadro referencial modelo estrutura organizativa**Fonte:** Elaboração própria

## 5.2 Síntese conclusiva

No presente capítulo, decorrente da análise SWOT, extraiu-se um conjunto de requisitos que corporizam o quadro referencial do modelo de estrutura organizativa para a APF dos Ramos das FFAA, conforme seguidamente se descreve:

- Consolidação da centralização da definição das políticas contabilísticas no MDN;
- Centralização da CLC no MDN de forma a existir uniformidade;
- Implementação da contabilidade de gestão, conforme estabelecido no SNC-AP;
- Incrementação da estrutura de CI, dada a obrigatoriedade de adoção de um SCI, de modo a assegurar o desenvolvimento das atividades de forma legal, ordenada e eficiente, salientando-se que não se vislumbra a necessidade de estruturas específicas para as dimensões do SNC-AP;
- Centralização da estrutura organizativa, através da redução dos níveis de organização interna e/ou da diminuição do número de UEO com execução orçamental e financeira dos escalões inferiores da estrutura, devido à complexidade do SNC-AP e da escassez de RH. Acresce que para a definição dos níveis de organização interna deve-se ter em conta o valor, a natureza e a avaliação das operações de risco, das matérias cuja execução orçamental e financeira estão na competência das UEO desconcentrados e que podem conduzir ao aumento de erros na contabilidade. Estas operações de risco dizem respeito às operações de maior complexidade existentes nos níveis mais baixos, as quais requerem conhecimento especializado para a sua execução, pelo que, deve-se centralizar/informatizar as mesmas, dada a falta de RH com capacidade para as executar corretamente;
- Constituição de um núcleo especializado, ao nível da AFT, para coordenação e acompanhamento técnico das matérias orçamentais e financeiras que estão na competência das UEO desconcentrados;
- Integração da contabilidade orçamental e financeira na mesma área de responsabilidade e separação da contabilidade de gestão;
- Continuação do investimento na AFT, por ser a entidade crucial no processo, devendo estar dotada dos RH necessários e com conhecimento especializado;
- Designação do Chefe da área de contabilidade financeira da AFT como Contabilista Público;



- Continuação do investimento na formação inicial e subsequente, dado que a que tem vindo a ser ministrada é adequada;
- Motivação dos RH para a plena implementação do SNC-AP;
- Diminuição da rotatividade dos RH, para garantir mais conhecimento, experiência e aumento da qualidade da informação contabilística.

Adicionalmente, sublinha-se ainda: o reforço do SIGDN como sistema essencial para sustentação do SNC-AP, o desenvolvimento da importância da área de contabilidade; o envolvimento dos dirigentes e decisores políticos, alertando para a importância da plena implementação do SNC-AP.

Do que antecede, e em resposta à QC, “*Qual o quadro referencial do modelo de estrutura organizativa, com indicação da especificidade dos cargos e das qualificações necessárias para a APF dos Ramos das FFAA, que melhor responde às exigências que decorrem do SNC-AP?*”, conclui-se que foi possível identificar o citado quadro referencial.

Assim, através desta investigação, conseguiu-se responder à QC e sistematizar os requisitos para o quadro referencial do modelo de estrutura organizativa, conforme explanado neste capítulo.

## 6. Conclusões

A CP tem sido objeto de atenção por parte de muitos países da UE, onde se inclui Portugal, nomeadamente a partir da publicação do RAFE, em 1992, e do POCP, em 1997.

Porém, o crescente reconhecimento das IPSAS a nível internacional conjugado com a crise financeira vivida em Portugal após 2010, evidenciaram as fragilidades do POCP. Assim, em 2015, iniciou-se a atual reforma da CP, com a publicação da LEO-2015 e do SNC-AP. É neste contexto, que surge este trabalho destinado a analisar se as exigências do SNC-AP impõem a necessidade de mudanças nas estruturas organizativas, na especificidade dos cargos e nas qualificações da APF dos Ramos das FFAA. Baseada nesta orientação, a presente investigação centrou o seu foco em torno dos conceitos, das dimensões e dos indicadores traçados, de forma a atingir o OG definido: *Propor um quadro referencial do modelo de estrutura organizativa, com indicação da especificidade dos cargos e das qualificações necessárias para a APF dos Ramos das FFAA, que melhor responda às exigências que decorrem do SNC-AP.*

Metodologicamente, a investigação seguiu um raciocínio indutivo face ao carácter exploratório do estudo, tendo-se partido da análise e compreensão das exigências do SNC-AP e das implicações sobre a organização dos Ramos das FFAA. A estratégia de investigação adotada foi a qualitativa com recurso à análise documental e a entrevistas semiestruturadas. O desenho de pesquisa recaiu no estudo de caso, dado que a investigação se focou na apresentação de uma proposta do quadro referencial do modelo de estrutura organizativa para os Ramos das FFAA.

Antes de analisar as exigências do SNC-AP e a organização dos Ramos das FFAA, efetuou-se, no segundo capítulo, o enquadramento conceptual da temática em estudo. Deste enquadramento, extraiu-se que as atuais AP da Europa seguem o modelo burocrático weberiano e que as organizações racionais e mecanicistas, onde se inclui o modelo weberiano, estão menos suscetíveis às alterações do meio envolvente e, portanto, menos propensas à mudança. Verificou-se também que a implementação do SNC-AP impõe a necessidade dos serviços se adaptarem, dado que deste referencial resultam exigências com impacto nas organizações da AP em geral e, naturalmente, sobre as organizações dos Ramos das FFAA. Constatou-se ainda que o presente trabalho assumiu uma natureza exploratória, dada a escassa literatura científica sobre a necessidade de mudança da organização dos serviços por força da implementação do SNC-AP, tendo trazido um contributo para o conhecimento teórico e prático.



No terceiro capítulo a investigação centrou-se no ambiente externo, através da caracterização do SNC-AP e da análise das suas exigências, complexidade e obrigações legais. Com esta análise, resultante da verificação documental e dos contributos de reconhecidos especialistas em CP, bem como de especialistas dos Ramos das FFAA de reconhecida experiência, foi possível cumprir o OE1: *Analisar as exigências colocadas pelo SNC-AP no que se refere à estrutura organizativa, à especificidade dos cargos e às qualificações da APF*, e responder à QD1, chegando-se às referidas exigências. Deste modo, inferiu-se que o desenvolvimento e a execução das políticas contabilísticas requerem um esforço acrescido, devido ao aumento da responsabilização decorrente da CLC, recomendando-se que a definição das políticas contabilísticas seja centralizada no MDN. Quanto às NCP constatou-se que são exigentes, complexas e densificadas, dando origem a trabalho acrescido na sua interpretação e aplicação. Em relação à Prestação de Contas verificou-se que é mais exigente, complexa e volumosa, provocando um aumento de trabalho, da atenção e do rigor. Relativamente à obrigação de CLC inferiu-se que deve assentar em três abordagens: a da imagem verdadeira e apropriada da financeira; a da auditoria de conformidade da contabilidade orçamental e a da apreciação sobre o relatório de gestão, relevando-se a sua centralização no MDN de forma a existir uniformidade. Quanto à obrigatoriedade de adotar um SCI, constatou-se que deve assegurar o desenvolvimento das atividades de forma legal, ordenada e eficiente, salientando-se que os Ramos das FFAA consideram que as atuais estruturas são adequadas, não se verificando a necessidade de estruturas específicas para as dimensões do SNC-AP. Relativamente aos serviços complexos e dispersos, como são o caso dos Ramos das FFAA, constatou-se que a estrutura organizativa deve ser tendencialmente centralizada, devendo existir um núcleo especializado destinado a fazer a coordenação e o acompanhamento técnico das matérias que, em termos orçamentais e financeiros, estão na competência dos órgãos desconcentrados. Paralelamente, inferiu-se que a definição dos níveis de organização interna deve ter em conta o valor, a natureza e a avaliação das operações de risco, das matérias cuja execução orçamental e financeira estão na competência dos órgãos desconcentrados, dado que podem conduzir ao aumento de erros na contabilidade. Por essa razão, deve-se diminuir o número de órgãos executores de orçamento ou informatizar essas operações mais complexas e, portanto, de maior risco, de forma a retirar esse problema dos níveis mais baixos, devido à falta de capacidade para os resolver. Nesta definição, deve-se ainda, devido à escassez de RH, atender à dimensão de cada nível. Verificou-se que as contabilidades orçamental e financeira estão interligadas,

recomendando-se a sua integração sob a mesma área de responsabilidade, constatando-se ainda que a contabilidade de gestão deve estar separada, podendo estar associada à orçamentação por programas. Constatou-se ser necessário existir conhecimento técnico, coordenação e comunicação na articulação com as áreas de pessoal, logística e operacional. Quanto à obrigação legal de existir um Contabilista Público, verificou-se que essa função pode ser assumida pelo Chefe da área da contabilidade financeira da AFT. Além deste cargo, não ficou demonstrada a necessidade de outros cargos específicos, realçando-se que não existe qualquer obrigatoriedade legal. Em relação à exigência de formação, inferiu-se que deve incidir sobre a aplicação prática das NCP e do regime financeiro do Estado, salientando-se que a formação inicial e subsequente nos Ramos das FFAA é adequada.

Na continuidade, no quarto capítulo, a investigação focou-se no ambiente interno, analisando-se a atual organização dos Ramos das FFAA, baseada no estudo dos diplomas legais e normativos internos e nos contributos dos entrevistados. Desta análise, conseguiu-se alcançar o OE2: *Analisar os pontos fortes e pontos fracos da atual estrutura organizativa, da especificidade dos cargos e das qualificações da APF dos Ramos das FFAA, face às exigências que decorrem do SNC-AP*, e dar resposta à QD2, extraíndo-se os pontos fortes e pontos fracos enumerados no ponto 4.4 deste quarto capítulo.

No prosseguimento da investigação, no quinto capítulo, realizou-se a análise SWOT assente na análise ao ambiente externo e interno efetuado respetivamente no âmbito das respostas à QD1 e QD2. Desta análise foi possível responder à QC: *Qual o quadro referencial do modelo de estrutura organizativa, com indicação da especificidade dos cargos e das qualificações necessárias para a APF dos Ramos das FFAA, que melhor responde às exigências que decorrem do SNC-AP?*, concluindo-se que o quadro referencial do modelo de estrutura organizativa para a APF dos Ramos das FFAA deve assentar nos requisitos que resultaram da citada análise SWOT. Assim, no âmbito da dimensão “Contabilidade” considera-se importante, a consolidação da centralização da definição das políticas contabilísticas e a centralização da CLC no MDN, bem como a implementação da contabilidade de gestão conforme estatuído no SNC-AP. Ao nível da dimensão “Controlo Interno”, é essencial a incrementação da estrutura existente, realçando-se não serem necessárias estruturas específicas para as dimensões do SNC-AP. Quanto à dimensão “Estrutura Organizativa”, inferiu-se que se deve proceder à centralização da estrutura organizativa, procurando-se a justa medida, através da redução dos níveis de organização interna e/ou da diminuição do número de órgãos com execução orçamental e financeira dos

escalões inferiores da estrutura, associada à constituição de um núcleo especializado, ao nível da AFT, destinado a fazer o acompanhamento técnico destes órgãos. Salienta-se ainda a necessidade de integração da contabilidade orçamental e financeira na mesma área de responsabilidade e a separação da contabilidade de gestão, para além da relevância na continuação do investimento na AFT, dada a sua importância na sustentação do SNC-AP. Em relação à dimensão “Especificidade dos cargos” concluiu-se pela designação do Chefe da área de contabilidade financeira da AFT como Contabilista Público, continuação do investimento na formação inicial e subsequente, motivação dos RH para a plena implementação do SNC-AP e ainda o desenvolvimento de ações com vista à diminuição da rotatividade dos RH, de forma a assegurar as melhores condições para execução da contabilidade. Numa perspetiva mais abrangente, salienta-se o reforço do SIGDN como plataforma fundamental para sustentar o SNC-AP e para a implementação da contabilidade de gestão, o desenvolvimento da importância da área de contabilidade e o aumento do envolvimento dos dirigentes e decisores políticos, face à necessidade de garantir com sucesso a plena implementação do SNC-AP.

Atento o trajeto seguido nesta investigação, em que se conseguiu responder às QD que concorreram para responder à QC e que por sua vez permitiram alcançar os OE definidos, os quais são a decomposição do OG, considerando-se assim atingido o OG: *Propor um quadro referencial do modelo de estrutura organizativa, com indicação da especificidade dos cargos e das qualificações necessárias para a APF dos Ramos das FFAA, que melhor responda às exigências que decorrem do SNC-AP*, materializado através dos requisitos anteriormente apresentados.

Desta investigação, como **contributo para o conhecimento**, realça-se a constatação de que a complexidade, as exigências e as obrigações legais do SNC-AP, recomendam que as estruturas organizativas dos serviços complexos e dispersos devem ser tendencialmente centralizadas, possuidoras de núcleos especializados para a coordenação e acompanhamento técnico, que os níveis de organização interna devem ser definidos em função do valor, da natureza e da avaliação das operações de risco, devendo também atender-se à sua dimensão e que deve proceder-se à integração da contabilidade orçamental e financeira sob a mesma área de responsabilidade e à separação da contabilidade de gestão.

Acerca das **limitações** releva-se a falta de trabalhos académicos neste domínio o que dificultou a definição das dimensões de análise mais adequadas para o trabalho empírico,



bem como não permitiu o necessário confronto dos resultados deste estudo com outros alcançados em investigações no domínio da AP nacional.

Quanto aos **estudos futuros**, considerando a importância do tema e a necessidade de se atingir a plena implementação do SNC-AP, sugere-se que sejam realizados estudos sobre a implementação da contabilidade de gestão nas FFAA.

Termina-se este trabalho, **recomendando-se** que o desafio da plena implementação do SNC-AP permita a concretização das mudanças consideradas pertinentes nas estruturas organizativas dos Ramos das FFAA, sustentadas ou não nesta investigação, de forma a contribuir-se para o sucesso desta reforma da CP.



## Referências bibliográficas

- Almeida, J. M. & Marques, M. C. (2002), «A Contabilidade Pública em Portugal: da Monarquia (1761) à II República (2002)». Em: *Economia Global e Gestão*. ISCTE-Escola de Gestão, n. °1, v. VII, Quadrimestral. Abr., 99-117.
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). «Using thematic analysis in psychology». *Qualitative Research in Psychology*, 3 (2), 77–101. <http://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Caldeira, V. (2019). «Contabilidade, prestação de contas e auditoria do setor público: situação atual e perspectivas», Em: *Em memória de João Carvalho: Estudos sobre contabilidade, finanças e políticas públicas*. Lisboa: Áreas Editoras, pp. 23-35.
- Comissão de Normalização Contabilística (2017). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). Manual de Implementação*. Versão 2. Lisboa: autor. [Consultado em 3 de novembro de 2020]. Retirado de: [http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC\\_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO\\_SNC\\_AP\\_Versao2\\_HomologadoSEO.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf)
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho (1992). *Regime da Administração Financeira do Estado*. Diário da República, I Série-A, 172, 3502-3509. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro (1997). *Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Diário da República, I Série-A, 203, 4594-4638. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho (1998). *Institui o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado*. Diário da República, I Série-A, 144, 2814-2816. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho (2012). *Procede à revisão da estrutura e composição da Comissão de Normalização Contabilística, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público*. Diário da República, I Série, 125, 3320-3326. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 185/2014, de 29 de dezembro (2014a). *Aprova a Lei Orgânica da Marinha*. Diário da República, I Série, 250, 6397-6406. Lisboa: Ministério da Defesa Nacional.





- Decreto-Lei n.º 186/2014, de 29 de dezembro (2014b). *Aprova a Lei Orgânica do Exército*. Diário da República, I Série, 250, 6406-6413. Lisboa: Ministério da Defesa Nacional.
- Decreto-Lei n.º 187/2014, de 29 de dezembro (2014c). *Aprova a Lei Orgânica da Força Aérea*. Diário da República, I Série, 250, 6413-6420. Lisboa: Ministério da Defesa Nacional.
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (2015). *Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Diário da República, I Série, 178, 7584-7828. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 249/2015, de 28 de outubro (2015). *Aprova a orgânica do ensino superior militar e consagra as suas especificidades no contexto do ensino superior e aprova ainda o Estatuto do Instituto Universitário Militar (IUM)*. Diário da República – I Série, 211, 9298 – 9311. Lisboa: Ministério da Defesa Nacional.
- Decreto Regulamentar n.º 10/2015, de 31 de julho (2015a). *Aprova a orgânica da Marinha*. Diário da República, I Série, 148, 5200-5237. Lisboa: Ministério da Defesa Nacional.
- Decreto Regulamentar n.º 11/2015, de 31 de julho (2015b). *Aprova a orgânica do Exército*. Diário da República, I Série, 148, 5237-5259. Lisboa: Ministério da Defesa Nacional.
- Decreto Regulamentar n.º 12/2015, de 31 de julho (2015c). *Aprova a orgânica da Força Aérea*. Diário da República, I Série, 148, 5259-5275. Lisboa: Ministério da Defesa Nacional.
- Diretiva 2011/85/UE do Conselho (de 8 de novembro de 2011). *Estabelece os requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros*. Jornal Oficial da União Europeia. L. Legislação, 306/41-306/47. [Consultado em 22 de outubro de 2020]. [versão PDF]: [https://www.dgo.gov.pt/EstatisticasFinancasPublicas/Documents/LegislacaoComunitaria/Directiva\\_2011-85-UE\\_ConselhoEuropeu-08\\_11\\_2011.pdf](https://www.dgo.gov.pt/EstatisticasFinancasPublicas/Documents/LegislacaoComunitaria/Directiva_2011-85-UE_ConselhoEuropeu-08_11_2011.pdf)
- Estado Maior da Armada (2018). *Regulamento de Administração Financeira da Marinha*. Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada, n.º 61, de 19 de dezembro. Lisboa: autor.
- Estado-Maior do Exército (2018). *Quadro Orgânico 03.03.01*. Direção de Finanças. Aprovado, 14 de fevereiro, General Chefe do Estado-Maior do Exército. Lisboa: autor.



- Estado Maior da Força Aérea (2019). *Implementação da Reorganização da Estrutura Interna da Força Aérea*. Parte 29 e Parte 44, Anexo A, Despacho do Chefe do Estado-Maior da Força Aérea n.º 25, de 9 de abril. Lisboa: autor.
- Fachada, C. P. A., Ranhola, N. M. B., Marreiros, J. P. R. & Santos, L. A. B. (2020). *Normas de autor no IUM* (3.ª Ed., revista e atualizada). IUM Atualidade, 7. Lisboa: Instituto Universitário Militar. Retirado de: <https://cidium.ium.pt/docs/publicacoes/2qrgbi1la78k04488k.pdf>.
- Farinha, J. (2019). «SNC-AP | Oportunidades e desafios na mudança-estaremos preparados?», Em: *Em memória de João Carvalho: Estudos sobre contabilidade, finanças e políticas públicas*. Lisboa: Áreas Editoras, pp. 245-250.
- Jorge, S.M., Carvalho, J. B. C. & Fernandes, M. J. (2007). «Governmental accounting in Portugal: why accrual basis is a problem». Em: *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, 19 (4), 411-446. [Consultado em 10 de novembro de 2020]. Retirado de: [https://www.researchgate.net/publication/321582872\\_Governmental\\_accounting\\_in\\_portugal\\_why\\_accrual\\_basis\\_is\\_a\\_problem\\_1/link/5eb9700b92851cd50da97178/download](https://www.researchgate.net/publication/321582872_Governmental_accounting_in_portugal_why_accrual_basis_is_a_problem_1/link/5eb9700b92851cd50da97178/download).
- Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro (1990). *Bases da contabilidade pública*. Diário da República, I Série, 43, 685-687. Lisboa: Assembleia da República.
- Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro (1991). *Enquadramento do Orçamento do Estado*. Diário da República, I Série-A, 42, 822-827. Lisboa: Assembleia da República.
- Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (2001). *Lei de Enquadramento Orçamental*. Diário da República, I Série-A, 192, 5352-5369. Lisboa: Assembleia da República.
- Lei n.º 64-C/2011, de 30 de dezembro (2011). *Aprova a estratégia e os procedimentos a adoptar no âmbito da lei de enquadramento orçamental, bem como a calendarização para a respectiva implementação até 2015*. Diário da República, 1º Suplemento, I Série, 250, 5538-(244) a 5538-(253). Lisboa: Assembleia da República.
- Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro (2015). *Lei de Enquadramento Orçamental*. Diário da República, I Série, 178, 7566-7584. Lisboa: Assembleia da República.
- Mações, M. A. R. (2018). *Manual de gestão moderna: teoria e prática*. - 2a ed. – Reimpressão. Lisboa: Actual.
- Marques, M. C. C. & Almeida, J. J. M. (2001). «As vertentes contabilísticas previstas no POC – Educação». Em: *Jornal do técnico de contas e da empresa: Revista de*

- economia, finanças e contabilidade*, n.º 430, 570-600. Lisboa: Publistudos. [Consultado em 27 de outubro de 2020]. Retirado de: [file:///C:/Users/aquil/Downloads/As%20Vertentes%20Contabil%C3%ADsticas%20Previstas%20no%20POC%20-%20Educa%C3%A7%C3%A3o%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/aquil/Downloads/As%20Vertentes%20Contabil%C3%ADsticas%20Previstas%20no%20POC%20-%20Educa%C3%A7%C3%A3o%20(1).pdf).
- Moreira, J. M. & Azevedo Alves, A. (2009). «Gestão Pública: entre a visão clássica da Administração Pública e o novo paradigma da Governação Pública». *Revista Enfoques: Ciência Política y Administración Pública*, VII (11), 11-36. [Consultado em 20 de outubro de 2020]. ISSN: 0718-0241. Retirado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=960/96011647005>.
- NEP/INV – 001 (A1) (IUM SET 2020). *Procedimentos relativos à elaboração de trabalhos de investigação realizados no âmbito de cursos que não atribuem grau académico*. Lisboa: Instituto Universitário Militar.
- NEP/INV – 003 (A3) (IUM SET 2020). *Estrutura e regras de citação e referência de trabalhos escritos a realizar no Instituto Universitário Militar*. Lisboa: Instituto Universitário Militar.
- Nunes, A. V., Rodrigues, L. L. & Viana, L. C. (2019). *SNC-AP: sistema de normalização contabilística: administrações públicas, teoria e prática*; pref. Vítor Caldeira, Hélder Reis. 2a ed. rev. e melhorada. Coimbra: Almedina.
- Portaria n.º 256/2005, de 16 de março (2005). *Aprova a actualização da Classificação Nacional das Áreas de Educação e Formação (CNAEF)*. Diário da República – I Serie B, 53, 2281-2313. Lisboa: Ministério das Actividades Económicas e do Trabalho.
- Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto (2016). *Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Diário da República, I Série, 152, 2688-2708. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Rego, A., Cunha, M. P., & Meyer, J. V. (maio-agosto 2018). «Quantos participantes são necessários para um estudo qualitativo? Linhas praticas de orientação». *Revista De Gestão dos Países de Língua Portuguesa*, 17, 2, 43-57.
- Rodrigues, V., Diz, H., Dos-Santos, M. J. P. L. (2017). *O Projeto Troika em Portugal: media, resiliência e vulnerabilidade*. Palabra Clave, 20(1), 184-212. DOI: 10.5294/pacla.2017.20.1.9

- Santos, L. A. B. & Lima, J. M. M. V., (Coords.) (2019). *Orientações metodológicas para elaboração de trabalhos de investigação*. (2:ª Ed., revista e atualizada). Cadernos do IUM. Lisboa: Instituto Universitário Militar.
- Serrano, M. M. (2012). «Perspectivas Teóricas sobre a Relação das Organizações com o Meio Ambiente». Em: *SOCIUS working papers*. Universidade Técnica de Lisboa, n.º 2, 1-46. [Consultado em 14 de novembro de 2020]. Retirado de: Repositório da Universidade de Lisboa: Perspectivas Teóricas sobre a Relação das Organizações com o Meio Ambiente (utl.pt)
- Serrano, M. M., Neto, P., Galego, E. (2014). «Dinâmicas territoriais e organizacionais. Um olhar a partir dos municípios». Em: *VIII Congresso Português de Sociologia. 40 anos de democracias: progressos, contradições e prospetivas*, 1-16. [Consultado em 14 de novembro de 2020]. Retirado de: Dinâmicas territoriais e organizacionais. Um olhar a partir dos municípios. - CORE Reader.
- Silva, S., Rodrigues, L. L., Guerreiro, M. S. (2019). «Evolução da contabilidade pública em Portugal: uma análise institucional», Em: *Em memória de João Carvalho: Estudos sobre contabilidade, finanças e políticas públicas*. Lisboa: Áreas Editoras, pp. 435-444.
- Teixeira, S. (2011). *Gestão das organizações*. (2.ª Ed.) – Lisboa: Verlag Dashöfer.
- Teixeira, S. (2019). *Gestão das Organizações*. (3.ª Ed.) – Forte da Casa: Escolar Editora.
- Tribunal de Contas (2019). Auditoria à implementação do SNC-AP e da ECE. Relatório intercalar VI. Relatório n.º 13. 2.ª Secção. / Coord. Geral de Maria João Caldas. Lisboa: Tribunal de Contas. [Consultado em 12 de abril de 2021]. Retirado de: <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2019/rel013-2019-2s.pdf>

**Apêndice A — Corpo de conceitos**

Autoridade Funcional	Autoridade conferida a um órgão para superintender processos, no âmbito das respectivas áreas ou atividades específicas, sem que tal inclua competência disciplinar (Decreto-Lei n.º 185/2014, de 29 de dezembro, p. 6398).
Autoridade Técnica	Autoridade que permite a um titular fixar e difundir normas de natureza especializada, sem que tal inclua competência disciplinar (Decreto-Lei n.º 185/2014, de 29 de dezembro, p. 6398).
Base de acréscimo	Uma base de contabilidade pela qual as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem (e não apenas quando é recebido ou pago dinheiro ou seu equivalente) (CNC, 2017, p.12).
Contabilidade financeira	Tem por base as normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS) e permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e suas alterações, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade (Nunes, et. al., 2019, p. 18).
Contabilidade de gestão	Permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos, sendo relevante para a implementação da orçamentação por programas (Nunes, et. al., 2019, p. 18).
Contabilidade orçamental	Visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental e relatar o desempenho orçamental de uma determinada entidade (Nunes, et. al., 2019, p. 18).
Controlo Interno	Consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei (Decreto-Lei n.º 166/98, 25 de junho, p. 2815).
Entidade Contabilística Estado	Representação contabilística das receitas, despesas, ativos, passivos, rendimentos e gastos que se referem ao Estado, enquanto ente soberano, em que diferentes agentes atuam por sua conta e nome, e que está incluída na Administração Central (CNC, 2017, p. 18).
Estrutura conceptual	Define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, p. 7589).
Estrutura organizativa	Conjunto de relações formais entre os grupos e os indivíduos que constituem a organização (Teixeira, 2019, p. 136).
Políticas contabilísticas	Os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos adotados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras (CNC, 2017, p. 27).
Sistema de Controlo Interno	Compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública (Decreto-Lei n.º 166/98, 25 de junho, p. 2815).



## Apêndice B — Lista de entrevistados

REF	Entidade	Organização	Cargo/Função	Tipo de entrevista	Código Guião Entrevista
A1	Dra. Ana Calado Pinto	Privada	Especialista em Contabilidade Pública	Via Plataforma Digital	I
A2	Dr. Tiago Joanaz de Melo	ESPAP, I.P.	Vogal conselho diretivo da ESPAP, I.P.	Por email	I
M	CALM Alves Domingos	Marinha Portuguesa	Superintendente das Finanças	Por email	II
E	MGEN Rui Lopes	Exército Português	Diretor de Finanças	Por email	II
FA	BGEN David Gaspar	Força Aérea Portuguesa	Diretor de Finanças	Por email	II
M1	CMG Nogueira Paiva	Marinha Portuguesa	Diretor da Direção de Administração Financeira	Por email	III
M2	CMG Pestana da Costa	Marinha Portuguesa	Diretor da Direção de Auditoria e Controlo Financeiro	Por email	IV
E1	TCor Carlos Ferreira	Exército Português	Chefe da Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade	Por email	III
E2	TCor Álvaro Garcia	Exército Português	Chefe da Repartição de Auditoria	Por email	IV
FA1	Major Raul Campos	Força Aérea Portuguesa	Chefe da Repartição de Orçamento	Por email	III
FA2	Coronel Eunice Marques	Força Aérea Portuguesa	Chefe Serviço Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial	Por email	IV



## **Apêndice C — Guiões de entrevistas**

### **Guião de entrevista I – Especialistas em Contabilidade Pública**

Exmo.(a.),

Sou o Coronel de Administração Militar Aquilino José António Torrado, do Exército Português e encontro-me a frequentar o Curso de Promoção a Oficial General 2020/2021, no Instituto Universitário Militar (IUM).

Integrado no plano do curso, estou a desenvolver um Trabalho de Investigação Individual (TII) subordinado ao tema “Administração Patrimonial e Financeira nas Forças Armadas”, inserido no âmbito da reforma da Administração Financeira do Estado que se tem vindo a realizar em Portugal, mais concretamente a reforma da Contabilidade Pública e em particular a implementação do SNC-AP. Com a entrada em vigor do SNC-AP, os serviços e as entidades públicas necessitam de se adaptar a este novo referencial contabilístico. Neste sentido, o objeto do presente trabalho é analisar oportunidades de otimização nos domínios da estrutura organizativa, da especificidade dos cargos e das qualificações necessárias, da área da Administração Patrimonial e Financeira dos Ramos das Forças Armadas. Sendo Vossa Excelência uma reconhecida especialista neste domínio, venho desta forma solicitar a sua resposta sucinta a um conjunto de questões sobre esta temática. Se considerar pertinente propor outros domínios para além dos referidos anteriormente, ficaríamos muito agradecidos. As informações/opiniões recolhidas através das questões a seguir apresentadas, destinam-se exclusivamente para fins académicos no âmbito do presente trabalho de investigação.

#### **Questões:**

1. Depois da implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), as Administrações Públicas enfrentam novamente o desafio de realizar mais uma reforma da Contabilidade Pública. Neste enquadramento e tendo em conta as exigências decorrentes do SNC-AP, nomeadamente ao nível da contabilidade e do controlo interno, no seu entendimento, de que forma se deve organizar a área patrimonial e financeira, de um serviço da administração central do Estado, dotado de autonomia administrativa e entidade única prestadora de contas, de considerável dimensão e risco orçamental e com órgãos na sua dependência dispersos geograficamente por todo o território nacional? Em sua opinião, considera que esse serviço deve ter uma estrutura centralizada ou descentralizada? Poderia fundamentar?





2. Considerando ainda as necessidades e exigências do SNC-AP no âmbito da contabilidade e do controlo interno, qual a sua opinião, quanto aos níveis de gestão e autonomia de atuação, desse mesmo serviço?
3. Ainda neste âmbito e tendo presente o conteúdo e exigências do SNC-AP, no que se refere, à contabilidade com os seus três subsistemas contabilísticos e ao controlo interno, na sua opinião, do ponto de vista teórico/concetual, em termos de modelo de estrutura organizativa, qual o critério a seguir para o agrupamento das tarefas de uma entidade contabilística com autoridade técnica e funcional pertencente a um serviço da administração central do Estado, dotado de autonomia administrativa e entidade única prestadora de contas, tendo em vista a definição de uma adequada departamentalização dessa entidade contabilística? Em relação às áreas orçamental e financeira considera que devem constituir um só departamento ou devem estar autonomizadas? Por que razão?
4. Ao nível da contabilidade e considerando, por um lado, a necessidade de agilizar o processo de reconhecimento, reclassificação, mensuração inicial, mensuração subsequente e desreconhecimento de ativos, nos termos das Normas de Contabilidade Pública (NCP), e por outro, a necessidade de garantir a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a oportunidade, a comparabilidade e a verificabilidade da informação a incorporar nas demonstrações financeiras, na sua opinião, que contributos/recomendações sugere que devem ser seguidos no âmbito da estrutura organizativa, dado que estas matérias envolvem as áreas logística, patrimonial e financeira, existindo por vezes dificuldades de coordenação ao nível dos interlocutores destas diferentes áreas?
5. Atenta a necessidade de definição de políticas contabilísticas, que se baseiam em princípios, bases, convenções, regras e práticas que devem ser aplicados de modo consistente por um determinado serviço na contabilidade e na apresentação de demonstrações financeiras, em sua opinião, que contributos/recomendações sugere que devem ser tidos em consideração por esse serviço?
6. Tendo em consideração as funções e a informação a obter de cada um dos subsistemas contabilísticos, presentes no SNC-AP, na sua opinião, quais são as tarefas de maior relevância e complexidade, que devem merecer uma atenção especial no seu processamento e controlo?
7. Tendo em conta as atividades a realizar e os resultados a obter ao nível da contabilidade, designadamente em matéria de prestação de contas, quer ao Tribunal de Contas, quer à





Direção Geral do Orçamento/Unidade da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO), em sua opinião, quais são as principais diferenças, neste âmbito, comparativamente com o anterior referencial contabilístico (POCP) e que devem ser objeto de atenção por parte dos serviços e organismos da administração central do Estado?

8. No domínio da especificidade dos cargos, o SNC-AP, estabelece que a regularidade técnica na prestação de contas e na execução da contabilidade pública seja assegurada pelo contabilista público, cujas funções devem ser assumidas pelo dirigente intermédio responsável pela contabilidade ou, na sua ausência, pelo trabalhador selecionado de entre trabalhadores integrados na carreira de técnico superior com formação específica (inicial e subsequente) em Contabilidade Pública. Em termos organizativos, em seu entender, com vista a garantir o suporte e a fiabilidade do SNC-AP, quem deve ser e em que nível, ou níveis, lhe parece que deve estar o Contabilista Público e porquê? Adicionalmente, que formação de base deve possuir considerando a sua não regulamentação nos termos do n.º 2, do Artigo 16.º, do Decreto-Lei n.º 192/2015?
9. Ainda no domínio da especificidade dos cargos, para além do cargo de Contabilista Público, na sua perspetiva, e apesar de não existir uma determinação legal, considera que, em função dos conteúdos e exigências do SNC-AP, os serviços e organismos da administração central devem prever outros cargos específicos, quer ao nível da contabilidade quer ao nível do controlo interno? Se sim, quais são? Poderia justificar?
10. No domínio das qualificações, do seu ponto de vista, considera que o SNC-AP é mais complexo e exigente que o POCP? Quais os argumentos que estão na base da sua resposta?
11. Ainda no domínio das qualificações, face ao conteúdo do SNC-AP, nomeadamente ao nível da contabilidade e do controlo interno, na sua opinião, que formação inicial e subsequente deve ser assegurada aos recursos humanos que exercem funções nas duas áreas em questão?
12. Atenta a norma prevista no SNC-AP que estabelece a obrigatoriedade da certificação legal de contas, que recomendações sugere que devem ser adotadas pelos serviços e organismos da administração central do Estado, tendo em vista a adequada preparação e organização das demonstrações financeiras e orçamentais de modo a apresentar contas legalmente certificadas?
13. O controlo interno desempenha um papel fundamental para garantir que todas as operações são devidamente registadas no sistema contabilístico e cabalmente



espelhadas com exatidão e integridade nas demonstrações financeiras e orçamentais. Tendo presente o estabelecido pelo SNC-AP nesta matéria, em sua opinião, de que forma deve ser organizado/estruturado o sistema de controlo interno de um serviço e organismo da administração central do Estado, de modo a assegurar esse desiderato? Considera que devem ser criadas estruturas de controlo interno especificamente vocacionadas para as dimensões do SNC-AP? Poderia justificar?

14. Para concluir a entrevista, na sua opinião, quais são os principais riscos que podem comprometer o sucesso desta mudança de referencial contabilístico? Acha que os serviços da Administração Pública (AP) estão preparados e com capacidade para o nível de ambição presente no SNC-AP, ou porventura, corre-se o risco de se ficar aquém, à semelhança do que aconteceu em reformas anteriores?

Muito obrigado

#### **Guião de Entrevista II – Superintendente das Finanças/Diretores de Finanças**

##### **Questões:**

1. Depois da implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), as Administrações Públicas (AP) enfrentam novamente o desafio de realizar mais uma reforma da Contabilidade Pública. Tendo presente que o SNC-AP tem por objetivo dotar as AP de um sistema orçamental, financeiro, de gestão e de controlo interno, mais eficiente, eficaz e consistente, em sua opinião, considera que a atual estrutura organizativa da área da Administração Patrimonial e Financeira do(a) Marinha/Exército/Força Aérea é adequada para dar resposta cabal a este desiderato? Poderia fundamentar?
2. Ainda neste âmbito e tendo presente o conteúdo e as exigências do SNC-AP, em sua opinião, considera que, a atual estrutura organizativa da Superintendência das Finanças/Direção de Finanças, como entidade com autoridade funcional e técnica, é adequada para responder de forma cabal ao definido por este novo sistema contabilístico? Poderia justificar?
3. A definição de políticas contabilísticas baseia-se em princípios, bases, convenções, regras e práticas que devem ser aplicados de modo consistente pelos serviços na contabilidade e na apresentação de demonstrações financeiras. Nesta conformidade, em sua opinião, de que forma o(a) Marinha/Exército/Força Aérea deve realizar o desenvolvimento e a aplicação de políticas contabilísticas?



4. O controlo interno desempenha um papel fundamental para garantir que todas as operações são devidamente contabilizadas e cabalmente espelhadas com exatidão e integridade nas demonstrações financeiras e orçamentais. Tendo presente o estabelecido pelo SNC-AP nesta matéria e considerando ainda o grau de independência que o órgão de controlo interno deve possuir, em sua opinião, de que forma deve ser organizado o sistema de controlo interno do(a) Marinha/Exército/Força Aérea, de modo a atingir esse objetivo? Considera que devem ser criadas estruturas de controlo interno especificamente vocacionadas para as dimensões do SNC-AP? Poderia fundamentar?
5. No domínio da especificidade dos cargos, o SNC-AP, estabelece que a regularidade técnica na execução da contabilidade e na prestação de contas seja assegurada pelo Contabilista Público. De modo a garantir o suporte e a fiabilidade da contabilidade, na sua opinião, quem dever ser e em que nível ou níveis da organização lhe parece que o Contabilista Público deve estar? Poderia justificar?
6. No domínio das qualificações, na sua opinião, considera que a formação inicial e subsequente atualmente ministrada aos recursos humanos, das diferentes categorias profissionais, adstritos à área da Administração Patrimonial e Financeira do(a) Marinha/Exército/Força Aérea é adequada para dar resposta ao exigido pelo SNC-AP, no âmbito da gestão, da contabilidade e do controlo interno? Poderia fundamentar?
7. Atenta a norma prevista no SNC-AP que estabelece a obrigatoriedade da certificação legal de contas, na sua opinião, qual deve ser a metodologia a adotar pelo(a) Marinha/Exército/Força Aérea, com vista à apresentação de contas legalmente certificadas? Poderia fundamentar?

Muito obrigado

### **Guião de Entrevista III – Oficiais das áreas orçamental e financeira**

#### **Questões:**

1. Depois da implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), as Administrações Públicas enfrentam novamente o desafio de realizar mais uma reforma da Contabilidade Pública. Neste contexto e considerando que o SNC-AP tem por objetivo dotar as Administrações Públicas (AP) de um sistema orçamental, financeiro, de gestão e de controlo interno, mais eficiente, eficaz e consistente, em sua opinião, considera que a atual estrutura organizativa e a especificidade dos cargos da área da Administração Patrimonial e Financeira do(a) Marinha/Exército/Força Aérea são adequadas para dar resposta cabal a este desiderato? Solicito que justifique.



2. Considerando a área de responsabilidade inerente ao seu cargo e a sua experiência adquirida com o SNC-AP, na sua opinião, a atual estrutura organizativa da área da Administração Patrimonial e Financeira do(a) Marinha/Exército/Força Aérea, quanto à centralização ou descentralização, responde de forma cabal ao exigido por este novo referencial contabilístico? Poderia fundamentar, especificando se a estrutura é centralizada ou descentralizada?
3. Ainda neste âmbito, qual a sua opinião, quanto aos atuais níveis de gestão e autonomia de atuação, face ao exigido pelo SNC-AP? Solicito que fundamente.
4. Ao nível da contabilidade e considerando, por um lado, a necessidade de agilizar o processo de reconhecimento, reclassificação, mensuração inicial, mensuração subsequente e desreconhecimento de ativos, nos termos das Normas de Contabilidade Pública (NCP), e por outro, a necessidade de garantir a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a oportunidade, a comparabilidade e a verificabilidade da informação a incorporar nas demonstrações financeiras, na sua opinião, em função da sua experiência no desempenho do seu cargo, desde que se iniciou a implementação do SNC-AP, considera que a atual estrutura organizativa, a especificidade dos cargos e as qualificações do(a) Marinha/Exército/Força Aérea, nesta área do processamento dos ativos são adequadas para responder ao exigido pelo SNC-AP, tendo ainda em atenção que esta temática envolve as áreas logística, patrimonial e financeira, existindo por vezes dificuldades de coordenação ao nível dos interlocutores destas diferentes áreas? Solicito que justifique.
5. Tendo presente o conteúdo e as exigências do SNC-AP ao nível da contabilidade, com os seus três subsistemas contabilísticos, em sua opinião, considera que a atual estrutura organizativa e a especificidade dos cargos da Superintendência das Finanças/Direção de Finanças, como entidade com autoridade funcional e técnica, são adequadas para responder de forma cabal ao definido por este novo referencial contabilístico? Poderia fundamentar?
6. Tendo em conta as atividades a realizar e os resultados a obter ao nível da contabilidade, designadamente em matéria de prestação de contas, quer ao Tribunal de Contas, quer à Direção Geral do Orçamento/Unidade da Lei de Enquadramento Orçamental, em sua opinião, face à sua experiência no desempenho do seu cargo, desde que se iniciou a implementação do SNC-AP, considera que a execução desta tarefa, nos termos do SNC-



AP, é mais complexa, volumosa e trabalhosa, comparativamente com o POCP? Poderia fundamentar?

7. No domínio da especificidade dos cargos, o SNC-AP, estabelece que a regularidade técnica na prestação de contas e na execução da contabilidade pública seja assegurada pelo contabilista público, cujas funções devem ser assumidas pelo dirigente intermédio responsável pela contabilidade ou, na sua ausência, pelo trabalhador seleccionado de entre trabalhadores integrados na carreira de técnico superior com formação específica (inicial e subsequente) em Contabilidade Pública. Em termos organizativos, em seu entender, com vista a garantir o suporte e a fiabilidade do SNC-AP, quem deve ser e em que nível, ou níveis, lhe parece que deve estar o Contabilista Público? Poderia justificar? Adicionalmente, que formação de base deve possuir, considerando a sua não regulamentação nos termos do n.º 2, do Artigo 16.º, do Decreto-Lei n.º 192/2015?
8. Ainda no domínio da especificidade dos cargos, para além do cargo de Contabilista Público, na sua perspectiva, e apesar de não existir qualquer determinação legal, considera que, em função dos conteúdos e das exigências do SNC-AP, devem ser previstos outros cargos específicos ao nível da contabilidade? Se sim, quais são? E quais os fundamentos?
9. No domínio das qualificações, do seu ponto de vista, considera que a formação inicial e subsequente atualmente ministrada aos recursos humanos, das diferentes categorias profissionais, adstritos à área da Administração Patrimonial e Financeira do(a) Marinha/Exército/Força Aérea é adequada para dar resposta ao exigido pelo SNC-AP no âmbito da gestão e da contabilidade? Solicito que justifique.
10. Tendo presente o conteúdo e as exigências do SNC-AP, na sua opinião, face à sua experiência no desempenho do seu cargo, desde que se iniciou a implementação do SNC-AP, quais são os principais pontos fortes e os pontos fracos da atual estrutura organizativa, da especificidade dos cargos e das qualificações da área da Administração Patrimonial e Financeira do(a) Marinha/Exército/Força Aérea? Solicito que fundamente.

Muito obrigado

#### **Guião de Entrevista IV – Oficiais da área do controlo interno**

##### **Questões:**

1. O SNC-AP no seu Artigo 9.º estabelece que as entidades públicas devem adotar um Sistema de Controlo Interno. Neste contexto e considerando que o sistema de controlo



interno da administração financeira do Estado compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, em sua opinião, considera que a atual estrutura organizativa do controlo interno do(a) Marinha/Exército/Força Aérea, incluindo, da Superintendência das Finanças/Direção de Finanças é adequada para dar resposta cabal ao exigido? Poderia fundamentar?

2. No domínio da especificidade dos cargos, o SNC-AP exige a existência de um contabilista público. Neste enquadramento e apesar de não existir qualquer determinação legal, na sua opinião, considera que deve(m) existir algum(ns) cargo(s) específico(s) ao nível do controlo interno, face ao exigido pelo SNC-AP? Se sim, qual/quais é/são? Poderia justificar?
3. No domínio das qualificações, do seu ponto de vista, considera que a formação inicial e subsequente atualmente ministrada aos recursos humanos, das diferentes categorias profissionais, adstritos à área do controlo interno da Administração Patrimonial e Financeira do(a) Marinha/Exército/Força Aérea é adequada para dar resposta ao exigido pelo SNC-AP? Solicito que justifique.
4. O controlo interno desempenha um papel fundamental para garantir que todas as operações são devidamente contabilizadas e cabalmente espelhadas com exatidão e integridade nas demonstrações financeiras e orçamentais. Tendo presente o estabelecido pelo SNC-AP nesta matéria e considerando ainda o grau de independência que o órgão de controlo interno deve possuir, em sua opinião, de que forma deve ser organizado o sistema de controlo interno do(a) Marinha/Exército/Força Aérea, incluindo, da própria Superintendência das Finanças/Direção de Finanças, de modo a atingir esse objetivo? Considera que devem ser criadas estruturas de controlo interno especificamente vocacionadas para as dimensões do SNC-AP? Poderia fundamentar?
5. Face à sua experiência no desempenho do seu cargo, desde que se iniciou a implementação do SNC-AP, em sua opinião, quais são os pontos fortes e os pontos fracos da atual estrutura organizativa, da especificidade dos cargos e das qualificações do sistema controlo interno do âmbito da Administração Patrimonial e Financeira do(a) Marinha/Exército/Força Aérea, incluindo, da própria Superintendência das Finanças/Direção de Finanças, tendo em conta as exigências que decorrem do SNC-AP? Solicito que fundamente.

Muito obrigado

**Apêndice D — Análise de conteúdo das entrevistas**

Dimensão	Indicadores	Unidades de registo	Entrevistados	Conceitos-chave identificados
Contabilidade	Políticas Contabilísticas	[...] políticas contabilísticas vejo com utilidade a envolvimento da organização como um todo, incluindo o Ministério [...].	A1	Centralização da definição das políticas contabilísticas no MDN.
		(...) devem ser consultadas as políticas contabilísticas aprovadas para a Defesa Nacional [...].	E	
		(...) solicitando a intervenção necessária junto do Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN), [...].	FA	
		[...] a Marinha, a par dos outros ramos das Forças Armadas e organismos do MDN, deverá continuar a contribuir de forma integrada para a definição das políticas contabilísticas [...].	M	
		[...] a incorporação da certificação legal de contas, (...), vem aumentar a responsabilização [...], pelo que obriga a um esforço acrescido no desenvolvimento e execução de políticas contabilísticas, [...].	A1	Esforço acrescido no desenvolvimento e execução de políticas contabilísticas.
	Subsistemas Contabilísticos	[...] as normas do SNC-AP são densificadas, não dá grande margem de manobra para irmos pelo caminho mais fácil.	A1	Esforço e complexidade na execução da contabilidade.
		O SNC-AP assenta eminentemente em princípios, [...], que se torna particularmente complexo pela necessidade da leitura e aplicação destes princípios dentro do quadro legal [...].	A2	
		[...] contabilidade financeira, dada a estrutura administrativa e financeira descentralizada da Marinha, verifica-se que existem deficiências ao nível da qualidade dos registos [...].	M1	Estrutura descentralizada origina deficiências ao nível da qualidade dos registos contabilísticos.
		[...] atuais problemas no Exército prendem-se com a desadequada relevância dos registos contabilísticos [...].	E1	
		[...] Direção Finanças deverá evoluir para uma estrutura orgânica mais robustecida no âmbito dos três subsistemas [...].	E1	Necessidades ao nível dos subsistemas de contabilidade, em especial no de gestão.
		[...] contabilidade de gestão, o SNC-AP preconiza o sistema de custeio ABC [...]. Contudo, a Marinha não tem presentemente uma estrutura de custos edificada de acordo com o sistema em apreço.	M1	



		[...] para a contabilidade de gestão, [...] em termos estruturais, não existe capacidade para alocação de recursos humanos a essas tarefas.	FA1	
	Prestação de Contas	[...] considero que a prestação de contas do SNC-AP é de todo muito mais complexa que a do POCP.	A1	Acréscimo de reporte e maior complexidade, comparativamente ao POCP.
		O SNC-AP tem exigências de reporte enormíssimas, [...].	A1	
		[...] há um aumento até da responsabilidade, porque [...] tem mais transações para reportar [...] do que tinha anteriormente.	A1	
		O SNC-AP pelo detalhe dos princípios está a levantar muitas questões que já estavam subjacentes ao POCP.	A2	
		[...] criação da UNILEO, é gerada mais uma entidade à qual é obrigatório realizar prestações de contas eletrónicas, [...].	E1	
		[...] posso afirmar que esta tarefa, nos termos do SNC-AP, é mais complexa considerando o aumento de relato exigido.	FA1	
		[...] as tarefas de prestação de contas ganham claramente uma complexidade adicional, [...].	E1	
		[...] os princípios foram substituídos por normas densificadas, que dizem exatamente o que é que se quer e quando se quer especialização.	A1	Normas densificadas que obrigam à execução.
	Certificação Legal de Contas	[...] tem três abordagens distintas. [...] imagem verdadeira e apropriada da financeira [...]. [...] auditoria de conformidade da NCP 26. [...] [...] opinião sobre o relatório de gestão.	A1	Três abordagens na certificação legal de contas.
		[...] a Marinha deverá continuar a certificar a sua conta através de entidades externas até que seja definido o modelo para os serviços integrados.	M	Modelo para os serviços integrados.
		[...] Centralização da contratualização na SG/MDN (...);	E	Centralização da certificação legal de contas no MDN.
		[...] integrada na Secretaria Geral do Ministério da Defesa Nacional, de modo a existir um único ROC, [...].	FA	
	Tarefas Relevantes e Complexas	[...] tratamento dos subsídios e a alocação aos ativos, vejo o tratamento das intervenções em ativos fixos tangíveis, [...] questões plurianuais [...].	A1	Relevância e complexidade no tratamento dos ativos, subsídios e plurianualidade.
		Políticas de mensuração, reconhecimento e desreconhecimento de ativos, bem como monitorização de execução [...]. A questão do controlo da plurianualidade na sua totalidade, (...).	A2	





Dimensão	Indicadores	Unidades de registo	Entrevistados	Conceitos-chave identificados
Controlo Interno (CI)	Níveis Controlo Interno	O modelo das três defesas que existe é o modelo que estabelece três níveis de controlo interno, [...].	A1	Três níveis de controlo interno.
	Organização Controlo Interno	O controlo interno tem uma componente financeira, mas tem depois toda a outra componente não financeira [...].	A1	Componente financeira e não financeira.
		[...] considera-se que a atual estrutura da Marinha nesta área está bem desenhada para dar resposta aos desafios colocados pelas dimensões do SNC-AP, [...].	M	Estruturas de controlo interno dos Ramos das FFAA adequadas.
		[...], tratamento e registo contabilístico, garantindo o relato financeiro de acordo com o estipulado pelo SNC-AP.	E	
		[...] o sistema de controlo interno da Força Aérea tem a sua base no Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial, onde são emanadas as diretivas e orientações financeiras para as diversas Unidade/Órgãos, prestando-lhes o apoio necessário [...], para além das ações de auditoria e controlo interno consideradas adequadas.	FA	
		Sim, considero que a atual estrutura organizativa do controlo interno da Marinha adequada.	M2	
		[...] considero que a atual estrutura organizativa do controlo interno do Exército, incluindo, da própria Direção de Finanças é adequada para dar resposta cabal ao exigido [...].	E2	
		A estrutura organizativa do controlo interno é a adequada, (...), quer ao nível da Força Aérea, quer ao nível da Direção de Finanças, com as competências necessárias e adequadas.	FA2	
		Deste modo, não se defende estruturas de controlo interno e auditoria específicas para as dimensões do SNC-AP, [...].	FA2	Não se defende a necessidade de estruturas de auditoria e controlo interno específicas para as dimensões do SNC-AP.
		Porém, não creio que seja necessária uma estrutura específica para o SNC-AP.	M2	
		A criação de uma estrutura dedicada à auditoria e controlo interno, julga-se importante, [...].	E	Defende-se uma estrutura de auditoria e controlo interno específica para as dimensões do SNC-AP.



Dimensão	Indicadores	Unidades de registo	Entrevistados	Conceitos-chave identificados
Estrutura Organizativa	Centralização/D escentralização	Eu considero que a centralização pura e dura é impossível. Todavia, o que me parece é que todo e qualquer modelo dentro de uma estrutura complexa e dispersa deve ter uma área centralizada que trate da matéria e que possua um núcleo que tenha exclusivamente a responsabilidade.	A1	Estrutura tendencialmente centralizada.
		A prestação de contas de forma centralizada não obsta, e pelo contrário requer uma obrigação de controlos transversais e desconcentrados [...].	A2	
		[...] considero que a estrutura administrativa e financeira da Marinha pode ser otimizada, simplificada e centralizada [...].	M	Defendem a necessidade de otimização e centralização.
		[...] principal alteração à atual estrutura organizativa é a otimização das estruturas orgânicas financeiras [...], criando uma Secção Financeira, apenas em determinados escalões [...], garantindo uma centralização de recursos, [...].	E	
		[...] decorre uma estrutura organizativa da área da Administração Patrimonial e Financeira da Força Aérea adequada, assente numa progressiva centralização de funções, [...].	FA	Estrutura organizativa adequada e assente numa progressiva centralização de funções.
	Níveis de Organização Interna	[...] maior ou menor número de níveis na estrutura, [...] depende da avaliação das operações de risco [...].	A1	Definição de níveis na estrutura em função do valor, da natureza e da avaliação das operações de risco.
		Portanto, não pode ser só em valor ou natureza tem de ser conjugado com o risco e a exposição.	A1	
		Para além disso, percebe-se que a atual estrutura orgânica das SSF não está adaptada aos desafios e quesitos de informação trazidos pelo SNC-AP.	E1	Necessidade de reestruturar para obter mais centralização.
		[...] face ao exigido pelo SNC-AP, considera-se que a Marinha deverá procurar reestruturar e sedimentar uma estrutura mais centralizada.	M1	
		Os atuais níveis de gestão [...] consideram-se adequados, uma vez que, a gestão descentralizada, [...] é supervisionada centralmente através do SCI em vigor [...].	FA1	Níveis de gestão atuais adequados.



	Critério de Departamentalização	[...] as áreas da contabilidade orçamental e financeira devem ficar debaixo de um teto, [...], porque há muitos aspetos da orçamental que agora se colam a aspetos da financeira.	A1	Integração da área orçamental com a financeira recomendável.
		A contabilidade orçamental está profundamente integrada com a contabilidade financeira. Aliás, a sua segregação pode ser uma das dificuldades à implementação do SNC-AP, [...].	A2	
		[...] a contabilidade de gestão é a única (...) que deve estar separada. [...].	A1	Área da contabilidade de gestão separada.
		A contabilidade de gestão deve estar associada à orçamentação por programas, [...].	A2	
	Adequabilidade da Atual Estrutura Organizativa	[...] a estrutura organizativa [...] da Marinha foi capaz de dar resposta ao desiderato em apreço. Contudo, [...], pode e deve ser redimensionada e otimizada [...], com particular relevância para as áreas do controlo interno e da contabilidade de gestão.	M	Estrutura organizativa capaz, mas pode ser otimizada nas áreas do controlo interno e da contabilidade de gestão.
		[...] a estrutura organizativa da Superintendência das Finanças tem sido capaz de dar resposta ao desiderato em apreço. No entanto, [...], considera-se que a atual estrutura é passível de melhorias, [...] designadamente, uma maior centralização nas componentes da gestão orçamental e da contratação, [...].	M	Estrutura organizativa da SF capaz, mas passível de melhorias através da centralização nas áreas da gestão orçamental e da contratação.
		[...] apresentação [...] de um Estudo no qual foram evidenciadas diversas fragilidades organizativas e processuais do atual sistema financeiro do Exército, [...].	E	Estrutura organizativa do Exército evidencia fragilidades.
		[...] a DFin, não incorpora [...] estruturas internas de estudo, assessoria e apoio que permitam cumprir cabalmente as atribuições inerentes a um OCAD, [...].	E	Estrutura organizativa da DFin não incorpora áreas internas de assessoria e apoio.
		[...], pelo que daqui decorre uma estrutura organizativa da área da Administração Patrimonial e Financeira da Força Aérea adequada, [...].	FA	Estrutura organizativa da Força Aérea adequada.
		Deste modo, a atual estrutura é considerada consistente, assegurando os vetores da competência adequada, da independência necessária e da segregação de funções estipulada.	FA	Estrutura organizativa da DFFA adequada.
		[...] a estrutura atual da área administrativa e financeira da Marinha, designadamente a estrutura da Superintendência das Finanças (SF), [...] permitiu dar resposta à necessidade de	M1	Estrutura organizativa da Marinha capaz, mas não perfeita.



		implementação do SNC-AP. Contudo não considero que essa resposta tenha sido perfeita.		
		[...] existem processos [...], que precisarão de uma revisão que capacite o sistema financeiro com a informação necessária à sua adequada contabilização e registo.	E1	Estrutura organizativa do Exército precisa de melhorias.
		Não existiu uma reestruturação organizativa, mas sim uma adaptação da estrutura existente às novas necessidades, que considero adequada.	FA1	Estrutura organizativa da Força Aérea adequada.
	Coordenação Entre Áreas	[...] considero que é importante que a área da logística tenha a gestão destes ativos, [...], porque o importante é que tenha elevados conhecimentos da parte técnica destes ativos.	A1	Importante o conhecimento técnico, a coordenação e a comunicação.
		Aliás, as normas internacionais pressupõem comunicação.	A1	
		[...] entidades de grande dimensão a área de gestão de ativos faz-se corresponder a uma área de gestão logística, [...] é essencial um conhecimento técnico contabilístico.	A2	
		[...] a aquisição, gestão da localização e abate, recai na área financeira das respetivas UEO. Seria importante dissociar atividades de caráter administrativo e financeiro das outras atividades podendo centralizar as primeiras em centros de competências deixando as restantes nos setores.	M1	Importante centralizar em centros de competências as atividades de natureza administrativa e financeira e dissociá-las das outras.
		[...], a nossa maior dificuldade não recai na identificação de quem terá responsabilidades na gestão de determinadas classes de ativos, mas sim da necessária capacidade de adaptar os processos internos que existem na gestão desses ativos ao preconizado pelas NCP.	E1	Necessidade de adaptar processos internos face ao preconizado pelas NCP.
		Não existiram dificuldades acrescidas na coordenação dos vários interlocutores das áreas logísticas, financeira e patrimonial.	FA1	Não existem dificuldades acrescidas na coordenação.



Dimensão	Indicadores	Unidades de registo	Entrevistados	Conceitos-chave identificados
Especificidade dos Cargos	Contabilista Público	Há motivos para o contabilista público ter sido considerado como nível intermédio de chefia.	A1	O Contabilista Público deve ter competências e recursos só possíveis em cargos dirigentes.
		[...] eu não sei exatamente quem deve ser o contabilista público, o que eu sei é que o nível de responsabilidade que lhe está a ser acometido, implica que ele tenha de ter competências e recursos que muitas vezes só são possíveis em cargos dirigentes.	A1	
		[...] considera-se que a função de Contabilista Público deverá ser assumida pelo Chefe da Divisão de Contabilidade Financeira e de Gestão, [...].	M	A função de Contabilista Público poderá ser assumida pelo Chefe responsável pela área da Contabilidade Financeira da autoridade funcional e técnica.
		[...] presume-se que a figura de contabilista público no Exército poderá ser encontrada, no Chefe da RGFC ou no Chefe da RA, [...].	E	
		[...] estando nas responsabilidades do Serviço Administrativo e Financeiro preparar e elaborar as demonstrações financeiras anuais [...], o que se coaduna com a função de contabilista público.	FA	
		A formação de base deverá ser Contabilidade, preferencialmente Contabilidade Pública.	M1	Formação de base em Contabilidade Pública.
		[...] experiência em SNC-AP tem revelado que a formação inicial dos oficiais da Administração Militar na Academia Militar apresenta as bases de conhecimento fundamentais para o desempenho desta função, [...] complementada com formações específicas [...].	E1	
		Entendo que estes devem ter formação base em contabilidade publica.	FA1	
	Outros Cargos Específicos Gestão/ Contabilidade	Então, se tem de se responsabilizar por questões de conformidade, ele tem de ter garantias de que a conformidade está a atuar de forma eficaz e eficiente.	A1	O Contabilista Público tem de ter garantias da conformidade.
		As entidades públicas devem assegurar competências técnico-funcionais para a função do regime administrativo e financeiro, incluindo SNC-AP, fiscalidade, (...).	A2	Outros cargos devem ter competências técnico-funcionais do regime administrativo e financeiro.
		Não vejo a necessidade de se criarem outros cargos específicos tal como para o Contabilista Público, [...].	M1	Não se considera necessária a criação de outros cargos específicos.



		Não se considera necessária a criação de outros cargos específicos.	FA1	
		[...] ao nível das estruturas funcionais vocacionadas para a contabilidade, parece importante dotá-las de elementos vocacionados para cada um dos três sistemas, [...].	E1	Considera-se importante existirem elementos vocacionados para cada um dos subsistemas de contabilidade.
	Outros Cargos Específicos CI	Em relação à área do controlo interno, eu volto a falar do modelo das três defesas. O modelo das três defesas que existe é o modelo que estabelece três níveis de controlo interno [...].	A1	Modelo dos três níveis de controlo interno.
		As entidades públicas devem assegurar competências técnico-funcionais [...] para a função, procedimentos tipificados plasmados em normas ou outros instrumentos internos que consubstanciem o Sistema de Controlo Interno dos serviços.	A2	Assegurar competências técnico-funcionais do Sistema de Controlo Interno.
		Sim. A existência de um contabilista público como responsável pela regularidade técnica na prestação de contas dos serviços e fazendo a assessoria da contabilidade, seria sempre uma mais-valia, [...].	M2	A existência de um Contabilista Público adstrito ao contro interno como assessor.
		[...] em face da importância que o controlo interno assume para a contabilidade pública, admite-se que sejam criados cargos específicos no âmbito do controlo interno, [...].	E2	Admite-se a existência de cargos específicos.
		Não se considera que devam existir cargos específicos no controlo interno.	FA2	Não se considera necessária a existência de cargos específicos.



Dimensão	Indicadores	Unidades de registo	Entrevistados	Conceitos-chave identificados
Qualificações	Formação Inicial e Subsequente	Conhecimento aprofundado e transversal da organização em que estão inseridos [...]. Adicionalmente deve ser assegurado conhecimento e aplicação prática das NCP macro e micro [...].	A1	Formação em SNC-AP com relevância para aplicação prática das NCP.
		CPA, Regime financeiro do Estado na sua completude [...]; Organização da administração pública, incluindo [...] as Leis 3 e 4/2004 e o regime dos Laboratórios; Regime geral da contratação pública; A nova LEO aplicada às alterações já implementadas e o que está para implementar.	A2	Formação sobre o regime financeiro do Estado, organização da AP, LEO-2015, contratação pública e CP.
		A qualificação inicial administrada necessita ser complementada pela formação continua [...].	M	Formação inicial adequada, mas carece de ser complementada com a subsequente.
		Ao nível organizacional da Direção de Finanças não se têm evidenciado insuficiências [...]. [...] formação contínua, a DFin estrutura anualmente num Plano de Formação o conjunto de ações de formação que se consideram necessárias [...].	E	
		A Academia da Força Aérea ministra já formação nesta área, que permite que os oficiais de Administração Aeronáutica tenham uma formação base, essencial ao desempenho de funções. [...], pelo que as formações subsequentes são, ainda, fundamentais, [...].	FA	
		[...] considero que a formação atualmente ministrada não é suficiente para assegurar a adaptação de novos conceitos e modelos e a implementação de novos processos, [...], o que é agravado pela atual estrutura administrativa e financeira descentralizada.	M1	
		No que diz respeito à formação inicial, temos verificado que a mesma tem dotado os nossos recursos humanos com as bases de conhecimento fundamentais [...]. Ao nível da formação subsequente, houve uma clara necessidade em atualizar conhecimentos na área da contabilidade pública, [...].	E1	
		É ministrada formação em SNC-AP no curso de administração aeronáutica na Academia da Força Aérea. A formação de base é o pilar para a compreensão deste novo referencial, no entanto, [...], a formação contínua é necessária e deve ser promovida.	FA1	



		Neste momento não, mas está a efetuar-se um esforço para que seja ministrada a formação adequada.	M2	Na área do Controlo Interno a formação inicial é adequada. A formação subsequente é necessária e fundamental.
		[...] a formação dos Oficiais e Sargentos de Administração Militar na Academia Militar e na Escola de Sargentos do Exército deverá acompanhar a crescente exigência, [...].	E2	
		A formação inicial em SNC-AP está já contemplada nos currículos de ensino ministrado aos futuros oficiais de administração aeronáutica, na Academia da Força Aérea. As formações subsequentes são, também, fundamentais, e têm sido efetuadas, [...].	FA2	
	Complexidade e Exigência do SNC-AP	A resposta é sim. O SNC-AP é muito mais complexo e exigente que o POCP. Mas, naquela perspetiva que eu disse anteriormente, perspetiva interpretativa e pela questão da densificação das normas.	A1	O SNC-AP é mais complexo e exigente que o POCP, em especial na interpretação das NCP.
		O SNC-AP exige captação de dados que não era exigida pelo anterior referencial contabilístico, ou pelo menos não era percecionada como sendo exigível.	A1	
		Para além dos sistemas informáticos e da formação, como aumentou o número de transações e dado que efetivamente aumentou o volume de transações que têm de ser tratadas e, portanto, obviamente que isto implica um reforço das estruturas que têm de fazer este tratamento [...].	A1	
		A complexidade do SNC-AP não é em substância muito maior que a do POCP, e exige um conhecimento técnico profundo, integrado com o demais regime administrativo e financeiros do Estado, [...].	A2	
		É um paradigma distinto, que se torna particularmente complexo pela necessidade da leitura e aplicação destes princípios dentro do quadro legal e procedimental do regime administrativo e financeiro do Estado.	A2	